



Zoran Petrović
Kosana Vićentijević
Mile Stanišić

REVIZIJSKA REGULATIVA

Beograd, 2022.

REVIZIJSKA REGULATIVA

3.
izdanje

Zoran Petrović
Mile Stanišić
Kosana Vićentijević

UNIVERZITET SINGIDUNUM

Beograd, 2022.

REVIZIJSKA REGULATIVA

Autori: dr Zoran Petrović
dr Mile Stanišić
dr Kosana Vićentijević

Recenzenti: dr Milovan Stanišić
dr Goranka Knežević

Izdavač: UNIVERZITET SINGIDUNUM
Beograd, Danijelova 32
www.singidunum.ac.rs

Za izdavača: dr Milovan Stanišić

Priprema za štampu: Jelena Petrović

Dizajn korica: Aleksandar Mihajlović, MA

Godina izdanja: 2022.

Tiraž: 600 primeraka

Štampa: Caligraph, Beograd

ISBN: 978-86-7912-623-8

Copyright:

© 2022. Univerzitet Singidunum

Izdavač zadržava sva prava.

Reprodukcija pojedinih delova ili celine ove publikacije nije dozvoljena.

Predgovor

Udžbenik je namenjen studentima Univerziteta Singidunum iz Beograda za pripremanje ispita iz predmeta Revizijska regulativa. U Udžbeniku su obrađeni Međunarodni standardi revizije koji se izučavaju u okviru navedenog predmeta. Nisu obrađeni Međunarodni standardi revizije koji se šire izučavaju u okviru drugih predmeta na Univerzitetu:

1. MSR 300 Planiranje revizije finansijskih izveštaja,
2. MSR 402 Revizijska razmatranja u vezi s pravnim licima koja koriste uslužne organizacije,
3. MSR 530 Revizijsko uzorkovanje,
4. MSR 700 Formiranje mišljenja i izveštavanje o finansijskim izveštajima,
5. MSR 701 Modifikacija mišljenja u izveštaju nezavisnog revizora,
6. MSR 706 Delovi za isticanje pitanja i delovi za ostala pitanja u izveštaju nezavisnog revizora,
7. MSR 710 Uporedne informacije – uporedni iznosi i uporedni finansijski izveštaji,
8. MSR 720 Revizorovi odgovori u vezi sa ostalim informacijama u dokumentima koji sadrže revidirane finansijske izveštaje,
9. MSR 800 Posebna razmatranja - revizije finansijskih izveštaja sastavljenih u skladu sa okvirima posebne namene,
10. MSR 805 Posebna razmatranja - revizije pojedinačnih finansijskih izveštaja i određenih elemenata, računa ili stavki finansijskih izveštaja,
11. MSR 810 Angažmani o izveštavanju o sažetim finansijskim izveštajima.

Na kraju, unapred se zahvaljujemo na svim sugestijama od strane korisnika Udžbenika, koje ćemo uvažiti prilikom pripreme teksta za sledeća izdanja.

Autori

Sadržaj

Predgovor	III
Međunarodna federacija računovođa	1
Etički kodeks za profesionalne računovođe	6
Dokumenta Odbora za međunarodne standarde revizije i uveravanja	12
Međunarodni standardi revizije (ISA)	13
Međunarodni okvir angažovanja na osnovu kojih se pruža uveravanje	17
MSR 200 Globalni ciljevi nezavisnog revizora i sprovođenje revizije u skladu sa Međunarodnim standardima revizije	33
MSR 210 Uslovi revizijskih angažovanja	45
MSR 230 Revizijska dokumentacija	69
MSR 240 Odgovornost revizora (tokom revizije) za prevare	77
MSR 250 Razmatranje primene zakona i drugih propisa u obavljanju revizije finansijskih izveštaja	116
MSR 260 Saopštavanje revizijskih nalaza licima ovlašćenim za upravljanje	125
MSR 265 Saopštavanje nedostataka u internim kontrolama licima ovlašćenim za upravljanje i rukovodstvu klijenta revizije	137
MSR 315 Prepoznavanje i procenjivanje rizika materijalno značajnih pogrešnih prikazivanja tokom sticanja razumevanja klijenta revizije i njegovog okruženja	143
MSR 320 Materijalnost u planiranju i izvođenju revizije	178
MSR 330 Revizorski postupci kao odgovor na procenjene rizike	184
MSR 450 Ocenjivanje pogrešnih prikaza utvrđenih tokom revizije	203

MSR 500 Revizijski dokaz	211
MSR 501 Revizijski dokaz - posebna razmatranja za određene stavke	222
MSR 505 Eksterne potvrde	227
MSR 510 Početni revizijski angažmani - početna stanja	238
MSR 520 Analitički postupci	247
MSR 540 Revizija računovodstvenih procena, uključujući procene fer vrednosti i sa tim povezana obelodanjivanja	254
MSR 550 Povezani subjekti	271
MSR 560 Naknadni događaji	280
MSR 570 Načelo stalnosti klijenta revizije	290
MSR 580 Pisane izjave	305
MSR 610 Korišćenje rada interne revizije	313
MSR 620 Korišćenje rada revizorovog stručnjaka	332
 Značenje pojmova	 341
Literatura	355

MEĐUNARODNA FEDERACIJA RAČUNOVOĐA - IFAC

Međunarodna federacija računovođa (IFAC) je svetska organizacija za računovodstvenu profesiju. IFAC je formalno osnovan 07.10.1977. godine na 11. Svetskom kongresu računovođa u Minhenu (63 profesionalne organizacije računovođa iz 51 zemlje potpisale su Statut kojim je osnovan IFAC). Osnovan je sa zadatkom da:

- služi javnom interesu,
- jača računovodstvenu profesiju na globalnom nivou i
- doprinese razvoju jake međunarodne ekonomije uspostavljanjem i promovisanjem profesionalnih standarda visokog kvaliteta, promovisanjem međunarodnog prihvatanja takvih standarda, i rešavanjem pitanja od javnog interesa u kojima je profesionalna stručnost najrelevantnija (IFAC, 2013).

IFAC danas sačinjava 180 članova i saradnika organizacije - članice iz svih krajeva sveta (iz 135 zemalja, koje predstavljaju više od 3 miliona računovođa iz javne prakse, obrazovanja, javnog sektora, privrede i trgovine (IFAC, 2015).

Od početka svog osnivanja IFAC je prihvatio da je donošenje standarda za obavljanje računovodstvenih i revizorskih poslova osnovni način da se zaštiti javni interes i da su oni sredstvo obezbeđivanja verodostojnosti informacija na osnovu kojih investitori i druge zainteresovane strane zavise.

IFAC je globalna organizacija profesionalnih računovođa i razvija međunarodne standarde koje koriste profesionalne računovođe i vlade širom sveta. Kroz svoje nezavisne odbore za postavljanje standarda, IFAC razvija i objavljuje međunarodne standarde revizije i uveravanja, etike, edukacije i računovodstva javnog sektora. IFAC takođe izrađuje smernice i promoviše razmenu resursa u svrhu služenja profesionalnim računovođama u poslovnom sektoru, i osniva grupe koje se bave pitanjima koja se odnose na mala i srednja pravna lica i nacije u razvoju. IFAC čini napore da pomogne jačanju nacionalnih profesionalnih organizacija računovođa i podigne nivo kvaliteta rada svih profesionalnih računovođa.

IFAC danas ima značajnu ulogu u davanju doprinosa ekonomskom razvoju i stabilnosti u svetu. Standarde koje je izradio IFAC-ov odbor za postavljanje standarda priznaje i koristi sve veći broj zemalja kao način rada koji doprinosi čvrstoći finansijskog izveštavanja u javnom i privatnom sektoru. Ovo, zauzvrat, doprinosi poverenju investitora i efikasnosti upravljanja državnim finansijama. Pored toga, IFAC radi sa međunarodnim postavljateljima standarda, regulatorima, vlasnicima kapitala kako bi osigurao da se bavi pitanjima koja su od najvećeg interesa javnosti, i dao svoj doprinos globalnom regulatornom procesu.

Upravljanje IFAC-om je u nadležnosti njegovog Odbora i Veća. Odbor je manja grupa odgovorna za uspostavljanje politike IFAC-a, a Veće uključuje po jednog predstavnika iz svake organizacije - članice. Sedište IFAC-a je u Njujorku.¹

Tri IFAC-ova odbora za postavljanje standarda postoje još od njegovog formiranja u oktobru 1977. godine. Međutim, oni su se tada zvali "komisije" a ne "odbori".

Odbor za međunarodne standarde revizije i uveravanja (*International Auditing and Assurance Standards Board* - IAASB), koji utvrđuje međunarodne standarde revizije, uveravanja, kontrole kvaliteta i povezanih usluga, prvobitno se zvao Komisija za međunarodne prakse revizije. Sadašnji naziv je dobio u aprilu 2002. godine (IAASB, 2015).

Odbor za međunarodne standarde računovodstvene edukacije (*International Accounting Education Standards Board* - IAESB), koji razvija standarde i smernice o predkvalifikacionoj edukaciji i kontinuiranoj profesionalnoj edukaciji za sve računovođe, po osnivanju se zvao Komisija za edukaciju. Sadašnji naziv je dobio u novembru 2005. godine (IAESB, 2015).

Odbor za međunarodne standarde etike za računovođe (*International Ethics Standards Board for Accountants* - IESBA), koji objavljuje etičke standarde i smernice uključujući IFAC-ov *Kodeks Etike za profesionalne računovođe*, zvao se Etička Komisija. Sadašnji naziv je dobio u novembru 2005. godine (IESBA, 2015).

Četvrti IFAC-ov odbor za postavljanje standarda, **Odbor za međunarodne standarde računovodstva javnog sektora** (*International Public Sector Accounting Standards Board* - IPSASB), koji radi na izradi standarda i smernica sa ciljem unapređenja kvaliteta finansijskog izveštavanja i finansijskog menadžmenta u javnom sektoru, oformljen je pod imenom Komisija za javni sektor. Sadašnji naziv je dobio u novembru 2004. godine (IPSASB, 2015).

Glavne komponente IFAC-ovog okvira čine:

- Etički kodeks za profesionalne računovođe - *Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants* (donosi ga i menja Komitet za etiku) (IESBA, 2015),²
- Međunarodni standardi revizije i uveravanja - *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services*

1 Internet adresa je www.ifac.org.

2 pogledati sajt: IESBA: <http://www.ethicsboard.org/system/files/publications/files/2015-iesba-handbook.pdf>

Pronouncements (donosi ih, menja i ukida Odbor za međunarodne standarde revizije i uveravanja - IAASB) (IAASB, 2015),³

- *Međunarodni obrazovni standardi - Handbook of International Education Pronouncements* (donosi ih, menja i ukida Odbor za međunarodne računovodstvene standarde edukacije - IAESB) (IAESB, 2015)⁴ i
- *Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor - Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements* (donosi ih, menja i ukida *Komitet za javni sektor* – Odbor za međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor - IPSASB) (IPSASB, 2015).⁵

U okviru IFAC-a, postoje tri komisije koje su konkretno posvećene posebnom sektoru profesije:

1. **Komisija za profesionalne računovođe u poslu** (*Professional Accountants in Business - PAIB*) razvija smernice i pomaže razmenu znanja za preko milion profesionalnih računovođa širom sveta koji rade u oblastima trgovine, industrije, javnog sektora, edukacije i neprofitnog sektora. Sadašnji naziv je dobila 2003. godine (PAIB, 2015);⁶
2. **Komisija za zemlje u razvoju** osnovana je novembra 2005. godine sa ciljem podrške razvoju računovodstvene profesije u svim regionima u svetu. Komisija predstavlja interese profesija u razvoju, daje smernice i druge resurse, i traži razvojnu pomoć od donatorske zajednice da se osnaži profesija u zemljama u razvoju;
3. **Komisija za male i srednje prakse** - *Small and Medium Practices (SMP) Committee*, osnovana je novembra 2005. godine sa svrhom predstavljanja interesa malih i srednjih pravnih lica i drugih profesionalnih računovođa koji rade za njih. Komisija daje svoje doprinose postavljajući međunarodnih standarda, posebno u reviziji i računovodstvu, iz perspektive malih i srednjih praksi i malih i srednjih pravnih lica, razvija smernice i pomaže u razmeni znanja. Komisija takođe organizuje godišnje forume o pitanjima koja su važna za mala i srednja pravna lica (SMP, 2015);⁷
4. **Forum firmi** - *Forum of Firms (FOF, Forum)* je uspostavljen januara 2001. godine kao formalno sredstvo za međunarodne firme kako bi mogle da provode transnacionalne revizije za učešće u IFAC-u. Članovi Foruma se dobrovoljno slažu da ispune određene zahteve koji su detaljno navedeni u

3 pogledati sajt: IAASB: <http://www.ifac.org/publications-resources/2015-handbook-international-quality-control-auditing-review-other-assurance>

4 pogledati sajt: IAESB: http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAESB-2015-Handbook_0.pdf

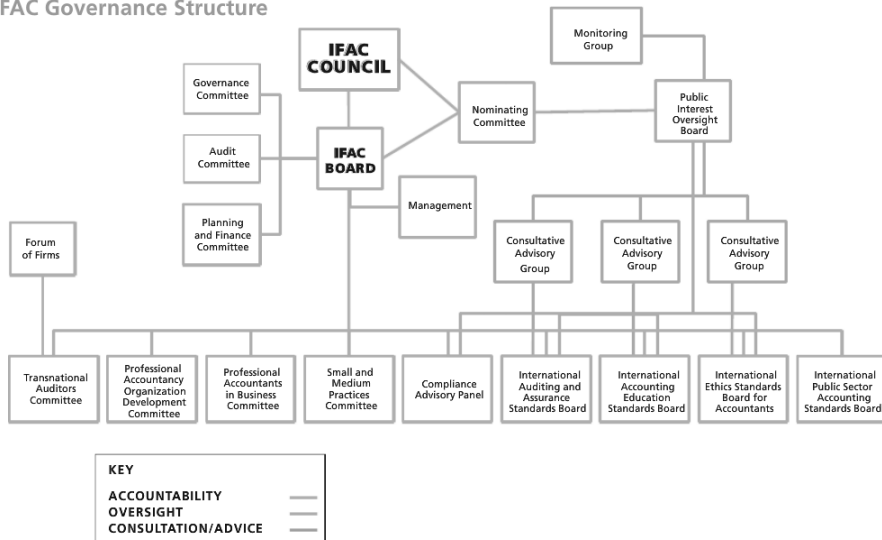
5 pogledati sajt: IPSASB: <http://www.ifac.org/publications-resources/2015-handbook-international-public-sector-accounting-pronouncements>

6 pogledati sajt: PAIB: <http://www.ifac.org/about-ifac/professional-accountants-business/about-paib-committee>

7 pogledati sajt: SMP: <https://www.ifac.org/about-ifac/small-and-medium-practices/about-smp-committee>

Statutu Forumu (FOF *Forum*, 2011), uključujući opredeljenje ka povećanju kvaliteta međunarodne revizorske prakse.

IFAC Governance Structure



Izvor: (IFAC, 2015)⁸

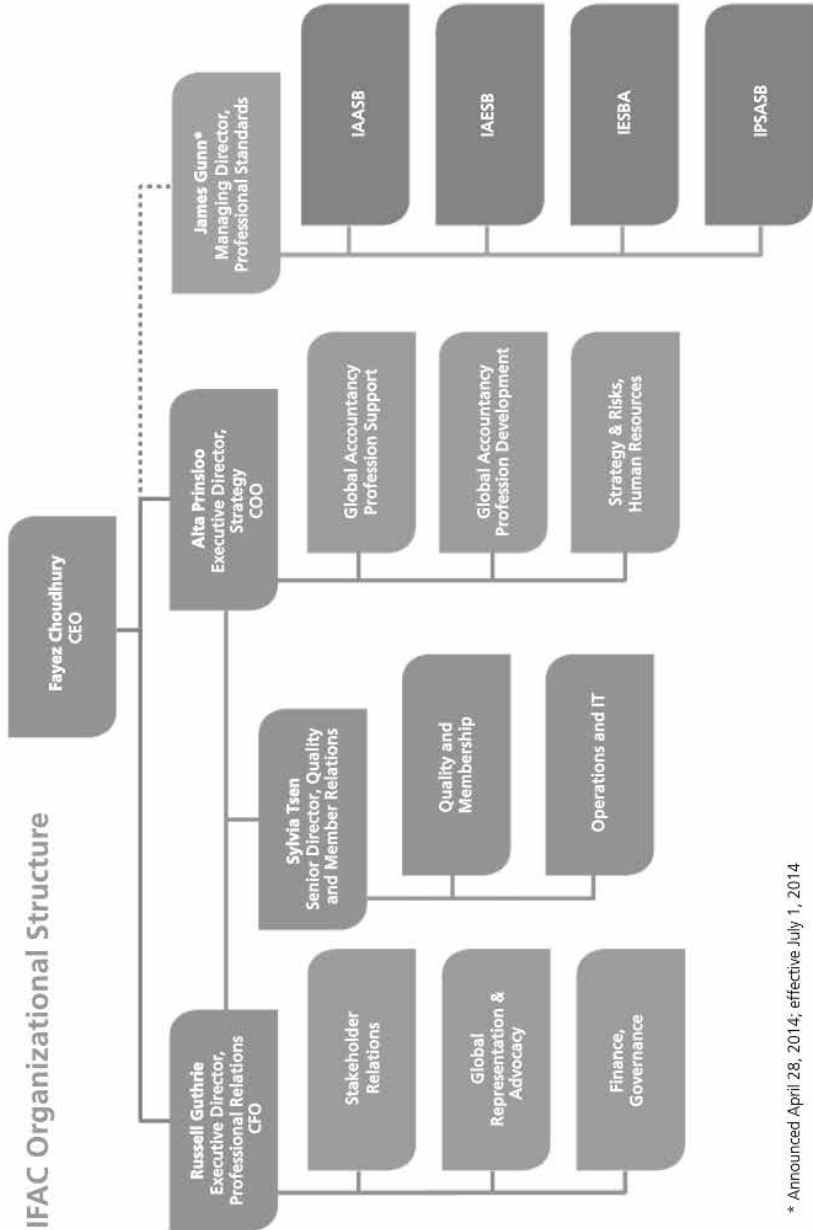
IAASB, IAESB, IESBA i IPSASB zajednički se nazivaju **Odbori za aktivnosti od javnog interesa** (*Public Interest Activity Committees* PIACs).

IAASB, IAESB i IESBA takođe su podložni nadzoru koji sprovodi **Odbor za javni nadzor** (*Public Interest Oversight Board*, 2015). Ovaj odbor je globalni nezavisni nadzorni organ koji se fokusira na javni interes u vezi sa primenom međunarodnih standarda formulisanih od strane IFAC-a i teži njihovom poboljšanju. Osnivanje i funkcionisanje ovog odbora je podržano od strane IFAC-a i to u oblastima: revizije, osiguranja, obrazovanja i etike. Kroz svoje nadzorne aktivnosti, PIOB radi na povećanju transparentnosti i integriteta revizije kao profesije, čime doprinosi kvalitetu međunarodnog finansijskog izveštavanja.⁹

8 pogledati sajt: IFAC: <http://viewer.epaperflip.com/Viewer.aspx?docid=7f7adad5-4907-4fad-9503-a56001873031#?page=28>

9 Za daljnje informacije videti <http://www.ipiob.org/>

IFAC Organizational Structure



* Announced April 28, 2014; effective July 1, 2014

Izvor: (IFAC, 2015)¹⁰

10 pogledati sajt: IFAC: <http://viewer.epaperflip.com/Viewer.aspx?docid=717adad5-4907-4fad-9503-a56001873031#?page=30>

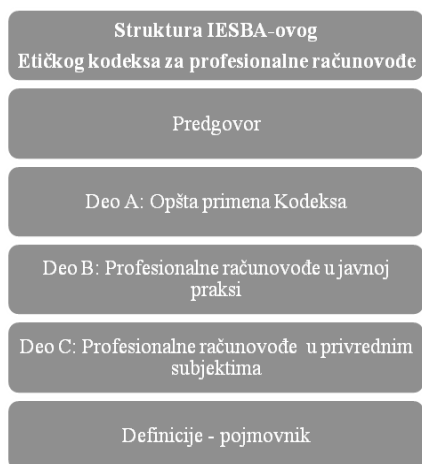
ETIČKI KODEKS ZA PROFESIONALNE RAČUNOVOĐE

1. Uvod i osnovni principi

- 1) Etički kodeks za profesionalne računovođe izradio je IFAC-ov Odbor za međunarodne standarde etike za računovođe (International Ethics Standards Board for Accountants - IESBA) (IESBA, 2015). Etički kodeks služi kao osnova koje razvijaju i primenjuju organizacije članice IFAC-a. Njime se uspostavljaju principi objektivnosti, integriteta i profesionalne stručnosti računovođa (i revizora) i primenjuje se na sve profesionalne računovođe (i revizore). Etički kodeks za profesionalne računovođe je u Republici Srbiji, Zakonom o reviziji ("Službeni glasnik RS", br. 73/2019) klasifikovan kao deo obavezne profesionalne revizijske regulative.
- 2) Etički kodeks sadrži i definicije, tj. objašnjenje ključnih termina koji su korišćeni u njemu.
- 3) U uvodnom delu Etičkog kodeksa se naglašava da profesiju računovođe karakterišu sledeće karakteristike:
 1. vladanje posebnim intelektualnim sposobnostima, koje se stiču obukom i obrazovanjem,
 2. pridržavanje članova profesije opšteg kodeksa vrednosti i ponašanja, koje uspostavljaju profesionalna administrativna tela i
 3. prihvatanje obaveza prema društvu u celini, na primer:
 - nezavisni revizori pomažu da se očuva integritet i efikasnost finansijskih izveštaja dostavljenih finansijskim institucijama radi dobijanja kredita ili akcionarima radi pribavljanja kapitala,
 - finansijski rukovodioci obavljaju poslove finansijskog menadžmenta u privrednim subjektima i doprinose efikasnom i efektivnom korišćenju resursa u njima,
 - interni revizori pružaju uveravanje o solidnosti sistema interne kontrole, što povećava pouzdanost eksternih finansijskih informacija poslodavaca,
 - poreski stručnjaci pomažu da se uspostavi poverenje u poreski sistem i u njegovu efikasnost i poštenu primenu i dr.

- 4) Ciljevi računovodstvene profesije su:
 1. poverenje,
 2. profesionalizam,
 3. kvalitet usluga i
 4. sigurnost.
- 5) Značajno obeležje računovodstvene profesije predstavlja prihvatanje odgovornosti delovanja u javnom interesu. Zbog toga, odgovornost profesionalnog računovođe nije isključivo zadovoljenje potreba pojedinog klijenta ili poslodavca. Prilikom delovanja u javnom interesu, profesionalni računovođa treba da sledi i poštuje zahteve Etičkog kodeksa za profesionalne računovođe (u daljem tekstu: Kodeks).
- 6) Struktura IESBA-vog Kodeksa prikazana je sledećim grafikom:
 1. Deo A. Opšta primena Kodeksa ustanovljava osnovne principe profesionalne etike za profesionalne računovođe i obezbeđuje konceptualni okvir za primenu ovih principa. Konceptualni okvir daje smernice koje se tiču osnovnih etičkih principa. Od profesionalnih računovođa se zahteva da primenjuju ovaj konceptualni okvir u cilju identifikovanja pretnji koje bi dovele do neusaglašenosti sa osnovnim principima, procene njihovog značaja i, ukoliko te pretnje nisu očigledno beznačajne primene mera zaštite kako bi se pretnje eliminisale ili njihov značaj umanjio na prihvatljiv nivo na kome usaglašenost sa osnovnim principima nije ugrožena;
 2. Deo B. Profesionalne računovođe u javnoj praksi i deo C. Profesionalne računovođe u privrednim subjektima ilustruju kako se konceptualni okvir primenjuje u specifičnim situacijama. U njima se daju primeri zaštitnih mera

Grafik 1. Struktura IESBA-ovog Etičkog kodeksa za profesionalne računovođe



koje mogu biti adekvatan odgovor na pretnje ugrožavanja usaglašenosti sa osnovnim principima, a takođe obezbeđuju i primere situacija kada adekvatne zaštitne mere kao odgovor na takve pretnje nisu dostupne i stoga aktivnosti ili odnose koji stvaraju pretnje treba izbegavati.

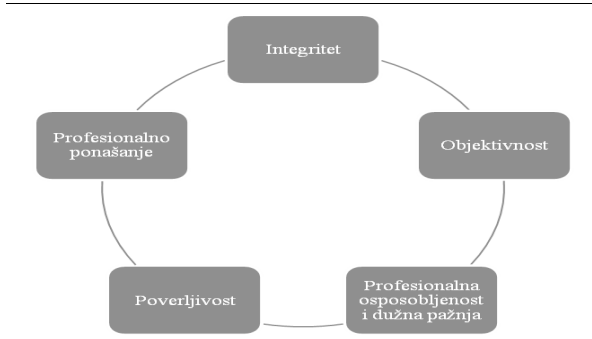
Deo B je primenljiv za profesionalne računovođe u javnoj praksi. Deo C je primenljiv za zaposlene profesionalne računovođe.

Profesionalne računovođe u javnoj praksi takođe mogu koristiti smernice iz Dela C kao relevantne za njihove posebne okolnosti.

7) Od profesionalnog računovođe se zahteva da poštuje sledeće osnovne principe:

1. integritet,
2. objektivnost,
3. profesionalna osposobljenost i dužna pažnja,
4. poverljivost i
5. profesionalno ponašanje.

Grafik 2. Osnovni etički principi



1. **Integritet** - profesio-
- onalni računovođa
- treba da bude direk-

tan i pošten u svim svojim profesionalnim i poslovnim vezama.

Princip integriteta sve profesionalne računovođe obavezuje da postupaju ispravno i časno u profesionalnim i poslovnim odnosima. Integritet takođe podrazumeva fer ponašanje i iskrenost.

Profesionalni računovođa ne treba da bude povezan sa finansijskim izveštajima, poreskim prijavama, komunikacijom ili drugim informacijama ukoliko veruje da te informacije:

- sadrže suštinski netačnu ili obmanjujuću izjavu;
- sadrže nepotvrđene izjave ili informacije; ili
- izostavljaju ili prikrivaju informacije za koje se zahteva da budu sadržane i gde takvo izostavljanje ili prikrivanje može da bude obmanjujuće.

2. **Objektivnost** - profesionalni računovođa ne treba da dozvoli da pristrasnost, sukob interesa ili preterani uticaj drugih nadjača profesionalno ili poslovno prosuđivanje. Princip objektivnosti sve profesionalne računovođe obavezuje da ne kompromituju profesionalno ili poslovno rasuđivanje zbog pristrasnosti, sukoba interesa ili neprimernog uticaja drugih. Odnose koji ugrožavaju ili neprikladno utiču na profesionalno rasuđivanje profesionalnog računovođe treba izbegavati;

3. **Profesionalna osposobljenost i dužna pažnja** - profesionalni računovođa ima stalnu dužnost da održava profesionalno znanje i osposobljenost na zahtevanom nivou sa ciljem obezbeđivanja klijentu ili poslodavcu kompetentnih profesionalnih usluga zasnovanih na aktuelnim dostignućima u praksi, zakonodavstvu i tehnikama. Princip profesionalne osposobljenosti i dužne pažnje obavezuje profesionalne računovođe na:

- održavanje profesionalnog znanja i veština na nivou kojim se obezbeđuju kompetentne profesionalne usluge klijentima ili poslodavcima; i
- posvećen i pažljiv rad prilikom pružanja profesionalnih usluga u skladu sa primenljivim tehničkim profesionalnim standardima.

Kompetentna profesionalna usluga podrazumeva stručno prosuđivanje prilikom primene profesionalnog znanja i veština u izvršavanju takve usluge. Profesionalna osposobljenost se može podeliti u dve faze:

- sticanje profesionalne osposobljenosti i
- održavanje profesionalne osposobljenosti.

Održavanje profesionalne osposobljenosti zahteva kontinuirano praćenje i razumevanje relevantnog tehničkog profesionalnog i poslovnog razvoja. Kontinuiranim profesionalnim usavršavanjem se razvija i održava osposobljenost koja omogućava profesionalnom računovođi da u okviru svog profesionalnog okruženja radi na kompetentan način.

Posvećen rad podrazumeva odgovornost pažljivog, detaljnog i pravovremenog delovanja u skladu sa zahtevima zadatka.

Profesionalni računovođa treba da preduzme korake u cilju osiguranja da lica koja rade pod njegovom nadležnošću u profesionalnom pogledu imaju odgovarajući stepen obučenosti i nadzora.

Kad god je to prikladno profesionalni računovođa treba da klijente, poslodavce ili druge korisnike profesionalnih usluga informiše o ograničenjima sadržanim u uslugama kako se izražavanje mišljenja ne bi pogrešno tumačilo kao iznošenje činjeničnih tvrdnji.

Može se dogoditi da se od profesionalnog računovođe zaposlenog u industriji, trgovini, javnom sektoru ili obrazovanju zahteva da izvrši značajne zadatke za koje nema dovoljno posebno obrazovanje ili iskustvo. Kada preuzima takav posao profesionalni računovođa ne treba da navodi poslodavca na pogrešan zaključak u vezi sa stepenom znanja ili iskustva koje poseduje i zbog toga, gde je to potrebno, treba da traži savet ili pomoć stručnjaka.

4. **Poverljivost** – profesionalni računovođa treba da poštuje poverljivost informacija dobijenih kao rezultat profesionalnih ili poslovnih odnosa i ne treba da obelodanjuje nijednu takvu informaciju trećoj strani bez odgovarajućeg i specifičnog odobrenja, osim ukoliko ne postoji zakonsko ili profesionalno pravo ili obaveza obelodanjivanja. Poverljiva informacija dobijena kao rezultat profesionalnih ili poslovnih odnosa ne treba da se koristi u cilju sticanja ličnih koristi za profesionalnog računovođu ili treće strane.
5. **Profesionalno ponašanje** - profesionalni računovođa treba da se pridržava relevantnih zakona i regulativa i treba da izbegava bilo kakvo delovanje koje bi diskreditovalo profesiju. Princip profesionalnog ponašanja obavezuje profesionalne računovođe da poštuju relevantne zakone i regulativu i izbegavaju svako delovanje koje može da diskredituje profesiju. Ovo podrazumeva sva delovanja za koja bi razumna i informisana treća strana, uz poznavanje svih relevantnih informacija, zaključila da negativno utiču na dobru reputaciju profesije. Aktivnostima marketinga i reklamiranja svog rada, profesionalne računovođe ne treba da diskredituju profesiju. Profesionalne računovođe treba da budu poštene i iskrene i ne treba da:

- daju preuveličane izjave u vezi sa uslugama koje su u mogućnosti da ponude, kvalifikacije koje poseduju ili iskustva koje su stekli; ili
- vrše omalovažavajuća povezivanja ili nedokazana poređenja sa radom drugih.

Profesionalni računovođa ima obavezu da proceni sve pretnje koje mogu dovesti do nepoštovanja osnovnih principa u slučajevima kada zna, ili bi se realno moglo očekivati da zna, da postoje okolnosti ili odnosi koji bi mogli narušiti poštovanje osnovnih principa.

Osnovni principi IESBA-ovog Etičkog kodeksa za profesionalne računovođe su u mnogome slični sa principima American Institute of CPAs - AICPA kodeksa etike (Stojanović, 2015).

2. Pretnje i mere zaštite

- 1) Poštovanje osnovnih principa potencijalno može biti ugroženo nizom okolnosti. One se mogu svrstati u sledeće kategorije:
 1. pretnje po osnovu ličnog interesa, koje se mogu javiti kao rezultat finansijskog ili drugog interesa profesionalnog računovođe ili njegovih bliskih srodnika i članova uže porodice,
 2. pretnje po osnovu samokontrole, koje se mogu javiti kada profesionalni računovođa koji je doneo određeni zaključak ili odluku vrši ponovnu procenu i vrednovanje tog zaključka ili odluke,
 3. pretnje po osnovu zastupništva, koje se mogu javiti u slučajevima kada profesionalni računovođa promoviše određeni stav ili mišljenje u toj meri da dalja objektivnost može biš ugrožena,
 4. pretnje po osnovu pristanosti, koje se mogu javiti u slučajevima kada, zbog postojanja bliskog odnosa, profesionalni računovođa postaje suviše naklonjen interesima drugih i
 5. pretnje po osnovu zastrašivanja koje se mogu javiti u slučajevima kada je profesionalni računovođa sprečen da deluje objektivno usled otvorenih ili prikrivenih pretnji.
- 2) Zaštitne mere kojima se ovakve pretnje mogu eliminisati ili svesti na prihvatljiv nivo svrstavaju se u dve široke kategorije:
 1. zaštitne mere koje su ustanovljene od strane profesije, regulative ili zakonodavstva i
 2. zaštitne mere radnog okruženja.
- 3) Zaštitne mere ustanovljene od strane profesije, zakonodavstva ili regulative obuhvataju sledeće mere, ali se ne ograničavaju samo na njih:
 1. zahteve obrazovanja obuke i iskustva koje je neophodno ispuniti da bi se ušlo u profesiju,

2. zahteve kontinuiranog profesionalnog usavršavanja,
3. regulativa u vezi korporativnog upravljanja,
4. profesionalne standarde,
5. profesionalni ili regulatorni nadzor i disciplinski postupci,
6. eksterni pregled izveštaja, poreskih obrazaca, komunikacija ili informacija sačinjenih od strane profesionalnih računovođa ili od strane zakonom ovlašćene treće strane.

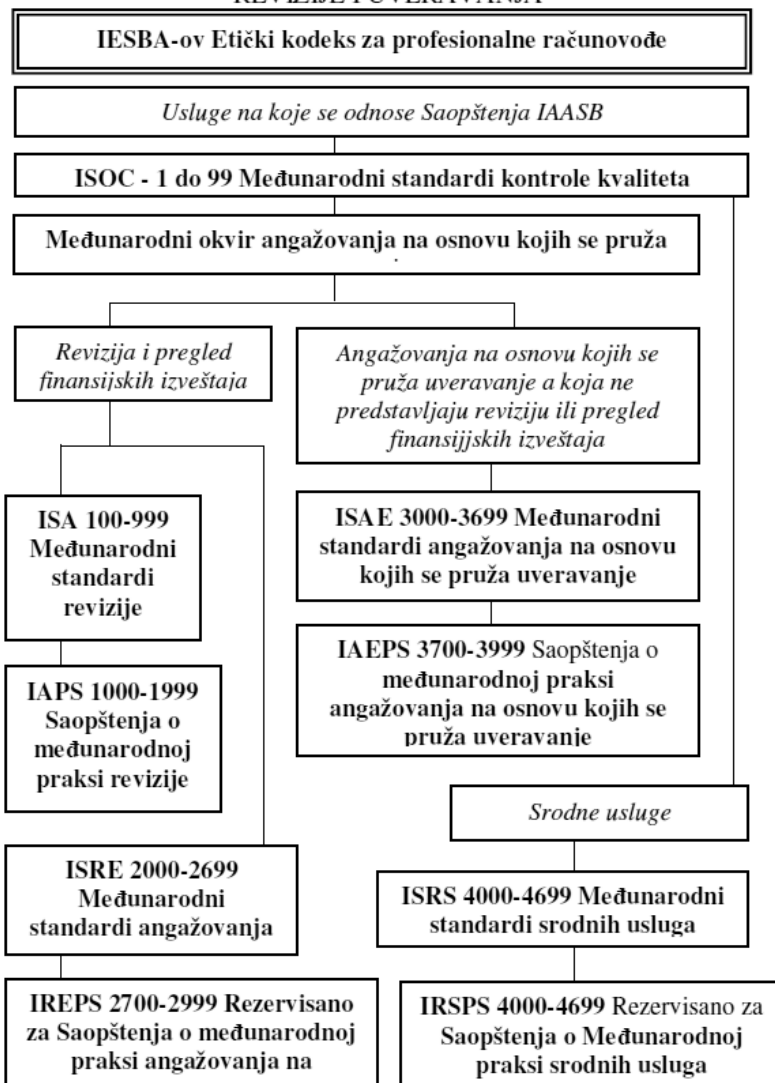
3. Rešavanje etičkog konflikta

- 1) Pri otpočinjanju formalnog ili neformalnog procesa rešavanja konflikta, profesionalni računovođa, samostalno ili u saradnji sa drugim licima, kao deo procesa treba da razmotri:
 1. relevantne činjenice,
 2. relevantna etička pitanja,
 3. osnovne principe koji se tiču konkretnog problema,
 4. utvrđene interne procedure i
 5. alternativne planove delovanja.
- 2) Nakon razmatranja ovih pitanja profesionalni računovođa treba da odredi odgovarajući plan delovanja koji je dosledan utvrđenim osnovnim principima. Profesionalni računovođa, takođe treba da odmeri značaj posledica svih mogućih planova delovanja. Ukoliko ovim problem nije rešen profesionalni računovođa treba da konsultuje druge odgovarajuće osobe u okviru firme ili organizacije u kojoj je zaposlen radi rešavanja problema.
- 3) Ukoliko se ne može rešiti neki značajan konflikt profesionalni računovođa može imati potrebu da zatraži stručne savete od relevantne profesionalne organizacije ili pravnih savetnika, i na taj način da dođe do smernica u vezi sa etičkim pitanjima a da pri tom ne dođe do narušavanja poverljivosti. Na primer, profesionalni računovođa je ustanovio postojanje kriminalne radnje, a izveštavanje o tome bi moglo narušiti odgovornost profesionalnog računovođe prema poštovanju poverljivosti. Profesionalni računovođa treba da razmotri potrebu za pribavljanjem pravnog saveta u cilju utvrđivanja da li postoji zahtev za izveštavanjem.
- 4) Ukoliko iscrpivši sve relevantne mogućnosti, etički konflikt i dalje nije rešen, profesionalni računovođa treba da, ukoliko je to moguće, odbije dalju povezanost sa problemom koji uzrokuje konflikt. Profesionalni računovođa može da odluči da je u datim okolnostima, prikladno da se povuče iz tima koji radi na angažovanju ili specifičnom zadatku, ili da se u potpunosti povuče iz angažovanja, ili prekine sa radom u firmi ili organizaciji u kojoj je zaposlen.

Dokumenta Odbora za međunarodne standarde revizije i uveravanja

U narednom grafikonu (Izvor: *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, IAASB, 2015*) prikazana je struktura saopštenja Odbora za međunarodne standarde revizije i uveravanja:

STRUKTURA SAOPŠTENJA ODBORA ZA MEĐUNARODNE STANDARDE REVIZIJE I UVERAVANJA



Napomena: Iz grafikona se vidi da se Odbor za međunarodne standarde revizije i uveravanja oslanja na IFAC-ov Etički kodeks za profesionalne računovođe.

MEĐUNARODNI STANDARDI REVIZIJE (ISA)

1) *Međunarodni standardi revizije* (ISA) se primenjuju pri reviziji finansijskih izveštaja opšte namene. Radi se o finansijskim izveštajima koji su odobreni za obelodanjivanje od strane uprave klijenta revizije.

2) *Međunarodni standardi revizije* sadrže:

1. osnovne principe (pravila) i suštinske postupke i
2. relevantne smernice u obliku objašnjenja i drugog materijala, što uključuje i dodatke.

Osnovne principe (pravila) i suštinske postupke treba tumačiti i primenjivati u kontekstu objašnjenja i drugog materijala koji sadrži smernice za primenu. Stoga je za razumevanje i primenu osnovnih principa i suštinskih postupaka neophodno razmatrati celokupan tekst konkretnog Standarda. Priroda *Međunarodnih standarda revizije* zahteva od revizora profesionalno prosuđivanje prilikom njihove primene. U izuzetnim okolnostima profesionalni računovođa može da proceni da je neophodno da odstupi od osnovnih principa ili suštinskih postupaka standarda kako bi što efikasnije postigao cilj angažovanja. Kada do takve situacije dođe, profesionalni računovođa treba da bude spreman da opravda takvo odstupanje.

3) *Međunarodni standardi revizije* imaju strukturu, u kojoj se informacije prikazane u sledećim odvojenim odeljcima:

1. **uvod** – materija izložena u ovom odeljku sadrži informacije u vezi sa svrhom, obimom i predmetom konkretnog Standarda, zatim informacije o odgovornosti revizora i drugih lica i organa, u kontekstu koji je postavljen Standardom;
2. **ciljevi** - svaki Standard sadrži jasnu izjavu cilja revizora u oblasti revizije koju reguliše taj Standard;
3. **definicije** - za veće razumevanje *Međunarodnih standarda revizije*, u svakom Standardu su, ukoliko su one bitne za njegovo razumevanje, objašnjene definicije pojmova i termina upotrebljenih u tom Standardu;
4. **zahtevi** - svaki cilj postavljen u Standardu je podržan od strane jasno navedenih zahteva, koji su uvek izraženi frazom “revizor”;
5. **primena i druga objašnjenja** – ovi paragrafi Standarda objašnjavaju upravo ono što postavljeno pojedinim zahtevima ili ciljevima iz Standarda i uključuje primere postupaka koji mogu biti odgovarajući u datim okolnostima.

- 4) Svako ograničenje primenljivosti (delokruga) određenog *Međunarodnog standarda revizije* jasno je naglašeno u samom Standardu.
- 5) *Saopštenja o međunarodnoj praksi revizije* (IARS) se objavljuju radi pružanja smernica o interpretaciji i praktičnoj pomoći profesionalnim računovođa-ma, tj. revizorima u primeni *Međunarodnih standarda revizije*, kao i u cilju unapređenja dobre prakse revizije finansijskih izveštaja.
- 6) Jedini nadležni tekst *Međunarodnih standarda revizije*, *Saopštenja o međunarodnoj praksi revizije*, nacrta za izlaganje ili bilo kog drugog dokumenta je onaj koji je na engleskom jeziku objavio Odbor za međunarodne standarde revizije i uveravanja. IFAC daje pravo na prevod *Međunarodnih standarda revizije* i *Saopštenja o međunarodnoj praksi revizije*.
- 7) Odbor za međunarodne standarde revizije i uveravanja doneo je *Međunarodni okvir angažovanja na osnovu kojih se pruža uveravanje* i sledeće *Međunarodne standarde revizije*:
 1. MSR 200 Globalni ciljevi nezavisnog revizora i sprovođenje revizije u skladu sa Međunarodnim standardima revizije,
 2. MSR 210 Uslovi revizijskih angažovanja,
 3. MSR 220 Kontrola kvaliteta revizije finansijskih izveštaja,
 4. MSR 230 Revizijska dokumentacija,
 5. MSR 240 Odgovornost revizora (tokom revizije finansijskih izveštaja) za prevare,
 6. MSR 250 Razmatranje primene zakona i drugih propisa u obavljanju revizije finansijskih izveštaja,
 7. MSR 260 Saopštavanje revizijskih nalaza licima ovlašćenim za upravljanje,
 8. MSR 265 Saopštavanje informacija o nedostacima u internim kontrolama licima ovlašćenim za upravljanje i rukovodstvu klijenta revizije,
 9. MSR 300 Planiranje revizije finansijskih izveštaja,
 10. MSR 315 Prepoznavanje i procenjivanje rizika od materijalno značajnih pogrešnih prikaza tokom sticanja razumevanje klijenta revizije i njegovog okruženja,
 11. MSR 320 Materijalnost u planiranju i izvođenju revizije,
 12. MSR 330 Revizorski postupci kao odgovor na procenjene rizike,
 13. MSR 402 Revizijska razmatranja u vezi s pravnim licima koja koriste uslužne organizacije,
 14. MSR 450 Ocenjivanje pogrešnih prikaza utvrđenih tokom obavljanja revizije,
 15. MSR 500 Revizijski dokaz,
 16. MSR 501 Revizijski dokaz - Dodatna razmatranja za specifične pozicije,
 17. MSR 505 Eksterne potvrde,
 18. MSR 510 Početni revizijski angažmani - početna stanja,
 19. MSR 520 Analitički postupci,
 20. MSR 530 Revizijsko uzorkovanje,

21. MSR 540 Revizija računovodstvenih procena, uključujući računovodstvene procene fer vrednosti i s tim povezana obelodanjivanja,
22. MSR 550 Povezani subjekti,
23. MSR 560 Naknadni događaji,
24. MSR 570 Načelo stalnosti klijenta revizije,
25. MSR 580 Pisane izjave,
26. MSR 600 Posebna razmatranja - revizija finansijskih izveštaja grupe (uključujući rad člana grupe revizora),
27. MSR 610 Korišćenje rada interne revizije,
28. MSR 620 Korišćenje rada revizorovog stručnjaka,
29. MSR 700 Formiranje mišljenja i izveštavanje o finansijskim izveštajima,
30. MSR 701 Modifikacija mišljenja u izveštaju nezavisnog revizora,
31. MSR 706 Delovi za isticanje pitanja i delovi za ostala pitanja u izveštaju nezavisnog revizora,
32. MSR 710 Uporedne informacije - uporedni iznosi i uporedni finansijski izveštaji,
33. MSR 720 Revizorovi odgovori u vezi sa ostalim informacijama u dokumentima koji sadrže revidirane finansijske izveštaje,
34. MSR 800 Posebna razmatranja - revizije finansijskih izveštaja sastavljenih u skladu sa okvirima posebne namene,
35. MSR 805 Posebna razmatranja - revizije pojedinačnih finansijskih izveštaja i određenih elemenata, računa ili stavki finansijskih izveštaja,
36. MSR 810 Angažmani o izveštavanju o sažetim finansijskim izveštajima.

U narednoj tabeli Standardi su klasifikovani prema svom delokrugu:

Opšti principi i odgovornosti	Procena rizika i odgovori na procenjene rizike	Dokazi u reviziji	Korišćenje rada drugih	Zaključci revizije i izveštaji	Specijalizovane oblasti
MRS 200	MRS 300	MRS 500	MRS 600	MRS 700	MRS 800
MRS 210	MRS 315	MRS 501	MRS 610	MRS 705	MRS 805
MRS 220	MRS 320	MRS 505	MRS 620	MRS 706	MRS 810
MRS 230	MRS 330	MRS 510		MRS 710	
MRS 240	MRS 402	MRS 520		MRS 720	
MRS 250	MRS 450	MRS 530			
MRS 260		MRS 540			
MRS 265		MRS 550			
		MRS 560			
		MRS 570			
		MRS 580			

Od 15. decembra 2016. godine u upotrebi će biti novi i revidirani sledeći Standardi:

1. MSR 260 (revidiran) - Saopštavanje revizijskih nalaza licima ovlašćenim za upravljanje,
2. MSR 570 (revidiran) - Načelo stalnosti klijenta revizije,
3. MSR 700 (revidiran) - Formiranje mišljenja i izveštavanje o finansijskim izveštajima,
4. MSR 701 - Saopštavanje ključnih revizijskih stavki u izveštaju nezavisnog revizora,
5. MSR 705 (revidiran) - Modifikacija mišljenja u izveštaju nezavisnog revizora,
6. MSR 706 (revidiran) - Delovi za isticanje pitanja i delovi za ostala pitanja u izveštaju nezavisnog revizora i
7. MSR 720 (revidiran) - Revizorovi odgovori u vezi sa ostalim informacijama u dokumentima koji sadrže revidirane finansijske izveštaje.

MEĐUNARODNI OKVIR ANGAŽOVANJA NA OSNOVU KOJIH SE PRUŽA UVERAVANJE

1. Uvodne napomene

- 1) *Međunarodni okvir angažovanja na osnovu kojih se pruža uveravanja* (u daljem tekstu: *Okvir*) usvojio je *Odbor za međunarodne standarde revizije i uveravanja* (International Auditing and Assurance Standards Board - IAASB) (IAASB, 2015).

Okvir primenjuju eksterni revizori pri obavljanju revizije finansijskih izveštaja. Razlog za njegovu obradu je činjenica da on predstavlja polaznu osnovu za razumevanje *Međunarodnih standarda revizije*.

- 2) Za razumevanje i primenu *Okvira* neophodno je znati značenje sledećih termina:

1. **Praktičar** je profesionalni računovođa (revizor) u javnoj praksi. Termin *praktičar* se koristi u *Okviru* u širem smislu nego što se termin "revizor" koristi u *Međunarodnim standardima revizije* (kada se misli isključivo na profesionalne računovođe koji sprovode angažovanja revizije ili pregleda finansijskih informacija).

Od *praktičara* može biti zahtevano da izvrši angažovanje na osnovu kog se pruža uveravanje u vezi sa širokim obimom konkretnih pitanja. Neka konkretna pitanja zahtevaju specijalizovane veštine i znanja koja su izvan znanja koje uobičajeno imaju *praktičari*. *Praktičar* ne prihvata angažovanje ukoliko preliminarna saznanja o okolnostima angažovanja ukazuju na to da neće biti ispoštovani etički zahtevi koji se odnose na profesionalnu stručnost. U nekim slučajevima ovaj zahtev može biti ispunjen jedino ako *praktičar* koristi rezultate rada lica iz drugih profesija, koja se često nazivaju stručnjacima. U ovakvim slučajevima, *praktičar* je ispunio zahteve, budući da ukupno posmatrano lica koja rade na angažovanju poseduju zahtevane veštine i znanja, pri čemu sam *praktičar* u dovoljnoj meri učestvuje u angažovanju i poseduje odgovarajuće razumevanje rada stručnjaka.

2. **Angažovanje na osnovu kog se pruža uveravanje** predstavlja angažovanje u okviru kojeg *praktičar* iznosi zaključak kojim se za ciljne korisnike, koji ne predstavljaju odgovornu stranu, povećava stepen pouzdanosti u vezi sa rezultatima vrednovanja ili merenja konkretnog pitanja prema utvrđenim kriterijumima.

3. **Uveravanje u razumnoj meri** je koncept koji se odnosi na prikupljanje dokaza neophodnih da bi *praktičar* izrazio zaključke u vezi sa informacijama o konkretnom pitanju u celini.
4. **Angažovanje na osnovu kog se pruža uveravanje u razumnoj meri** predstavlja angažovanje kod koga je cilj uveravanje u razumnoj meri radi svođenja rizika angažovanja uveravanja na prihvatljivo nizak nivo.
Uveravanje u razumnoj meri je uveravanje manje pouzdanosti od apsolutnog uveravanja. Potpuno uklanjanje rizika angažovanja je vrlo retko moguće ili je nepraktično zbog odnosa troškova i koristi, kao i zbog dejstva sledećih faktora:
 - selektivnog testiranja,
 - inherentnih ograničenja interne kontrole,
 - činjenice da većina dostupnih dokaza po svojoj prirodi ima karakter ubedljivih ali ne i apsolutnih dokaza,
 - korišćenja prosuđivanja prilikom pribavljanja i procenjivanja dokaza i prilikom donošenja zaključaka zasnovanih na tim dokazima i
 - u nekim slučajevima, osobina konkretnog pitanja procenjivanih ili merenih prema utvrđenim kriterijumima.
5. **Cilj uveravanja ograničenog stepena** je smanjenje rizika angažovanja na prihvatljivo nizak nivo u datim okolnostima angažovanja, pri čemu je taj rizik veći nego u slučaju uveravanja u razumnoj meri.
6. **Revizija finansijskih izveštaja** predstavlja jednu vrstu angažovanja na osnovu kojeg se pruža uveravanje u vezi sa finansijskim izveštajima koji su bili predmet revizije.
7. **Etički kodeks za profesionalne računovođe** (u daljem tekstu: *Kodeks*) je dokument koji je izradio i usvojio IFAC-ov *Komitet za etiku*. *Kodeks* služi kao osnova koje razvijaju i primenjuju organizacije članice IFAC-a. Njime se uspostavljaju principi objektivnosti, integriteta i profesionalne stručnosti računovođa (i revizora) i primenjuje se na sve profesionalne računovođe (i revizore). *Kodeks* sadrži i definicije, tj. objašnjenje ključnih termina koji su korišćeni u njemu.
8. **Odgovorna strana** je lice (ili grupa) koje je:
 - 1/ odgovorno za konkretno pitanje, u slučaju angažovanja direktnog izveštavanja; ili
 - 2/ odgovorno za informacije o konkretnom pitanju (tvrdnji), u slučaju angažovanja zasnovanog na tvrdnjama, a može biti odgovorno i za samo konkretno pitanje. Primer situacije u kojoj je odgovorna strana odgovorna za informacije o konkretnom pitanju, kao i za samo konkretno pitanje, je slučaj kada pravno lice angažuje *praktičara* da izvrši angažovanje u vezi sa izveštajem o održivosti koji je pripremiло pravno lice. Primer situacije u kojoj je odgovorna strana zadužena za informacije o

konkretnom pitanju ali ne i za konkretno pitanje je slučaj kada državna organizacija angažuje *praktičara* da izvrši angažovanje u vezi sa izveštajem o održivosti privatnog preduzeća koji je pripremila ta državna organizacija i planira da ga dostavi ciljnim korisnicima.

Odgovorna strana može ali ne mora biti strana koja angažuje *praktičara* (strana naručilac). Odgovorna strana uglavnom *praktičaru* dostavlja izjave u pisanoj formi u kojima su navedena vrednovanja ili odmeravanja konkretnog pitanja prema utvrđenim kriterijumima, bez obzira na to da li će se kasnije te izjave u vidu tvrdnji staviti na uvid ciljnim korisnicima. U angažovanju direktnog izveštavanja može se desiti da *praktičar* ne bude u mogućnosti da pribavi takve izjave, u slučaju kada strana - naručilac nije i odgovorna strana.

9. **Ciljni korisnici** su lice, grupa lica ili čitav nivo populacije za koje *praktičar* priprema izveštaj o angažovanju. Odgovorna strana može biti jedan od ciljnih korisnika, ali ne i jedini ciljni korisnik.

Uvek kada je to primenljivo, u izveštaju o angažovanju se navode svi ciljni korisnici, ali nekada se mogu navesti i drugi korisnici. *Praktičar* ne može uvek identifikovati sve koji će pročitati njegov izveštaj, naročito kada veliki broj ljudi ima pristup izveštaju. U takvim slučajevima, posebno kada je verovatno da potencijalni korisnici imaju širok dijapazon interesa povodom konkretnog pitanja, navođenje ciljnih korisnika se može ograničiti na glavne stejkholdere koji imaju značajne i zajedničke interese. Ciljni korisnici mogu biti definisani na različite načine, na primer, sporazumom *praktičara* i odgovorne ili angažujuće strane, ili zakonom.

Uvek kada je to primenljivo, ciljni korisnici ili njihovi predstavnici učestvuju zajedno sa *praktičarom* i odgovornom stranom (ili angažujućom stranom, ako to nije ista strana) u utvrđivanju zahteva angažovanja. Bez obzira na učešće drugih i za razliku od angažovanja na ugovorenim postupcima (koja uključuju izveštavanje o nalazima na osnovu postupaka a ne zaključke):

- 1/ *praktičar* je odgovoran za određivanje prirode, vremena i obima postupaka i
 - 2/ *praktičar* mora da istraži svako pitanje koje navodi na zaključak da treba materijalno značajno modifikovati informacije o konkretnom pitanju.
10. **Profesionalni skepticizam** je način razmišljanja i postupanja *praktičara*. Naime, on planira i sprovodi angažovanje na osnovu kog pruža uveravanje uzimajući u obzir da mogu postojati okolnosti koje uzrokuju da informacije o konkretnom pitanju budu materijalno pogrešne. Stav profesionalnog skepticizma znači da *praktičar* vrši kritičku procenu valjanosti prikupljenih dokaza, uz obraćanje pažnje na dokaze koji su kontradiktorni ili dovode u pitanje pouzdanost dokumenta ili izjave odgovorne strane. Tokom procesa angažovanja stav profesionalnog skepticizma *praktičara* je neophodan da bi se smanjio rizik previda sumnjivih okolnosti i korišćenja pogrešnih pretpo-

stavki prilikom određivanja prirode, vremena i obima postupaka procene dobijenih rezultata.

11. **Angažovanje bazirano na tvrdnjama** je angažovanje na osnovu kojih se pruža uveravanje, procena ili merenje predmeta, a informacije o konkretnom pitanju su date u formi tvrdnji odgovorne strane koje su dostupne ciljnim korisnicima.
12. **Angažovanje direktnog izveštavanja** je angažovanje na osnovu kojih se pruža uveravanje gde *praktičar* mora ili da direktno izvrši procenu odnosno merenje predmeta ili da dobije potvrdu u formi izjave odgovorne strane koja je izvršila procenu ili merenje a te informacije nisu dostupne ciljnim korisnicima. Informacije o konkretnom pitanju dostavljaju se korisnicima putem izveštaja.
13. **Rezultat procene ili merenja** je informacija koja proizilazi iz primene kriterijuma na konkretno pitanje, na primer:
 - priznavanja, merenja, prikazivanja i obelodanjivanja u finansijskim izveštajima rezultat su primene okvira finansijskog izveštavanja za priznavanje, merenje, prikazivanje i obelodanjivanje, kao što su *Međunarodni standardi finansijskog izveštavanja* (kriterijumi), na finansijsko stanje, finansijske performanse i novčane tokove entiteta (konkretno pitanje);
 - tvrdnje o efikasnosti interne kontrole (ishod) rezultat su primene okvira za procenu efektivnosti interne kontrole, kao što su COSO ili SoSo (kriterijumi) na proces interne kontrole (konkretno pitanje).
14. **Kriterijumi** su osnovne, referentne vrednosti koje se koriste za procenu ili odmeravanje konkretnog pitanja, a uključuju, gde je to relevantno, referentne vrednosti za prikazivanje i obelodanjivanje. Kriterijumi mogu biti:
 - 1/ formalni - na primer: za pripremanje finansijskih izveštaja kriterijumi mogu biti *Međunarodni standardi finansijskog izveštavanja* ili *Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor*; ukoliko se radi o izveštaju o internoj kontroli, kriterijum može biti ustanovljeni okvir interne kontrole ili pojedinačni ciljevi interne kontrole, specifično osmišljeni za određeno angažovanje, a ukoliko se izveštava o usklađenosti, kriterijum mogu biti relevantni zakon, regulativa ili ugovori; i
 - 2/ manje formalni - na primer: interni kodeks ponašanja ili dogovoreni nivo performansi (na primer broj sastanaka koje bi određeni komitet trebalo da održi tokom godine).
15. **Rizik angažovanja na osnovu kog se pruža uveravanje** je rizik da praktičar donese neodgovarajući zaključak kada su informacije o konkretnom pitanju materijalno značajno pogrešne.
16. **Inherentni rizik** je podložnost informacije o konkretnom pitanju materijalno značajnim greškama, uz pretpostavku da ne postoje odgovarajuće kontrole.

17. **Kontrolni rizik** je rizik da odgovarajuće interne kontrole neće pravovremeno sprečiti ili ispraviti materijalno značajnu grešku koja može nastati. Ukoliko je kontrolni rizik relevantan za konkretno pitanje, određeni nivo rizika će, kao rezultat inherentnih ograničenja osmišljenosti i načina delovanja interne kontrole, uvek postojati.
18. **Detekcioni rizik** je rizik da *praktičar* neće otkriti postojeću materijalno značajnu grešku.
- 3) *Međunarodnim okvirom angažovanja na osnovu kojih se pruža uveravanja* se utvrđuje referenti okvir za:
 1. profesionalne računovođe u javnoj praksi (*“praktičari”*) pri sprovođenju angažovanja na osnovu kojih se pruža uveravanje. Profesionalne računovođe u javnom sektoru se u radu oslanjaju na *Perspektive javnog sektora* navedene na kraju *Okvira*. Profesionalne računovođe koje nisu u javnoj praksi niti rade u javnom sektoru podstiču se da *Okvira* kada sprovode angažovanja na osnovu kojih se pruža uveravanje;
 2. druga lica koje imaju veze sa angažovanjem na osnovu kog se pruža uveravanje, uključujući i ciljne korisnike i odgovornu stranu; kao i
 3. *Odbor za Međunarodne standarde revizije i uveravanja* (IAASB) prilikom izrade ISA, ISRE i ISA.

Međunarodni okvir angažovanja na osnovu kojih se pruža uveravanja definiše i opisuje elemente i ciljeve angažovanja na osnovu kojih se pruža uveravanje i identifikuje angažovanja na koja se primenjuju:

1. *Međunarodni standardi revizije* (ISA),
2. *Međunarodni standardi angažovanja na pregledu* (ISRE) i
3. *Međunarodni standardi angažovanja na osnovu kojih se pruža uveravanje* (ISAE).
- 4) *Okvir* ne uspostavlja, sam po sebi, standarde niti sadrži proceduralne zahteve za sprovođenje angažovanja na osnovu kog se pruža uveravanje. *Međunarodni standardi revizije*, *Međunarodni standardi angažovanja na pregledu* i *Međunarodni standardi angažovanja na osnovu kojih se pruža uveravanje* sadrže osnovne principe, suštinske postupke i relevantne smernice u skladu sa konceptima ovog okvira, za sprovođenje angažovanja na osnovu kojih se pruža uveravanje.
- 5) *Pored Okvira i Međunarodnih standarda revizije*, *Međunarodnih standarda angažovanja na pregledu* i *Međunarodnih standarda angažovanja na osnovu kojih se pruža uveravanje* *praktičari* koji izvršavaju angažovanja uveravanja rukovode se i:
 1. IFAC-ovim *Etičkim kodeksom za profesionalne računovođe* (*Kodeks*) koji ustanovljava osnovne etičke principe za profesionalne računovođe; kao i
 2. *Međunarodnim standardima kontrole kvaliteta* (ISQC) koji ustanovljavaju standarde i smernice u vezi sa sistemom kontrole kvaliteta u firmama.

2. Delokrug Okvira

- 1) *Okvir se primenjuje na angažovanja na osnovu kojih se pruža uveravanje. Zbog toga u delokrugu Okvira nisu sva angažovanja koja vrše praktičari. Naime, postoje angažovanja na osnovu kojih se ne pruža uveravanje, na primer:*
 1. angažovanja na koja se odnose *Međunarodni standardi srodnih usluga*, kao što su angažovanja na ugovorenim postupcima i na sastavljanju (kompilaciji) finansijskih i drugih informacija,
 2. priprema poreskih povraćaja kada se ne iznose zaključci koji podrazumevaju uveravanje,
 3. konsultantska (ili savetodavna) angažovanja kao što su menadžment i posredni konsalting.
- 2) *Angažovanje na osnovu kog se pruža uveravanje može biti deo većeg angažovanja: na primer u situaciji kada konsultantsko angažovanje prilikom preuzimanja pravnog lica uključuje zahtev za uveravanjem o projektovanim finansijskim informacijama ili finansijskim informacijama iz prethodnog izveštajnog perioda. U takvim okolnostima Okvir je relevantan samo za deo angažovanja koji se odnosi na uveravanje.*
- 3) *Sledeća angažovanja ne moraju da budu izvršena u skladu sa Okvirom:*
 1. angažovanja za svrhe veštačenja u sudskim sporovima u vezi sa računovodstvom, revizijom, oporezivanjem ili drugim pitanjima;
 2. angažovanja koja uključuju profesionalna mišljenja ili stavove na osnovu kojih korisnik može steći određeno uverenje, ukoliko važe svi sledeći navodi:
 - mišljenja ili stavovi su sporedni u odnosu na celokupno angažovanje,
 - korišćenje svih pisanih izveštaja je izričito ograničeno na korisnike navedene u samom izveštaju,
 - angažovanje nije osmišljeno kao angažovanje na osnovu koga se pruža uveravanje, što je u pisanom obliku dogovoreno sa korisnicima kojima je izveštaj namenjen i
 - u izveštaju profesionalnog računovođe angažovanje nije predstavljeno kao angažovanje na osnovu kog se pruža uveravanje.

3. Prihvatanje angažovanja od strane praktičara

- 1) *Praktičar prihvata angažovanje na osnovu kog se pruža uveravanje samo u slučajevima kada preliminarno razumevanje angažovanja ukazuje na to da:*
 1. će svi relevantni etički zahtevi, kao što su nezavisnost i profesionalna stručnost, biti ispunjeni i
 2. angažovanje ima sledeće karakteristike:

- 1/ konkretno pitanje angažovanja je prikladno,
 - 2/ kriterijumi koji će biti korišćeni su adekvatni i dostupni ciljnim korisnicima,
 - 3/ *praktičar* ima pristup dovoljno odgovarajućim dokazima kako bi podržao svoje zaključke,
 - 4/ zaključci se dostavljaju u pisanom izveštaju, u obliku primerenom angažovanju na osnovu kojeg se pruža uveravanje u razumnoj meri ili angažovanje na osnovu kojeg se pruža uveravanje ograničenog stepena i
 - 5/ *praktičar* je uveren da postoji racionalan razlog za angažovanje.
- 2) Kada potencijalno angažovanje ne može da bude prihvaćeno kao angažovanje na osnovu kog se pruža uveravanja zato što nema sve prethodno navedene osobine strana - naručilac i dalje može da se odluči za drugačije angažovanje koje će ispuniti potrebe ciljnih korisnika. Na primer:
1. ako prvobitni kriterijumi nisu bili odgovarajući, angažovanje i dalje može da se izvrši pod uslovom da:
 - strana - naručilac može da identifikuje aspekte prvobitnog konkretnog pitanja na koje se dati kriterijumi mogu primeniti, a *praktičar* može da izvrši angažovanje u vezi sa tim aspektom koji se sada smatra zasebnim konkretnim pitanjem. U takvim slučajevima, u izveštaju o angažovanju jasno se navodi da se angažovanje ne odnosi na prvobitno konkretno pitanje u celini; ili
 - mogu da budu odabrani ili osmišljeni alternativni kriterijumi za prvobitno konkretno pitanje;
 2. strana - naručilac može da zatraži angažovanje koje nije angažovanje na osnovu kojeg se pruža uveravanje, kao što su konsultantska angažovanja ili angažovanja na ugovorenim postupcima.
- 3) Kada prihvati angažovanje na osnovu kog se pruža uveravanje, *praktičar* ne sme da ga promeni u neko od angažovanja koja se ne tiču uveravanja, ili da promeni angažovanje na osnovu kojeg se pruža uveravanje u razumnoj meri u angažovanje na osnovu kojeg se pruža uveravanje ograničenog stepena, ukoliko nema prihvatljivo i razumno opravdanje. Promena okolnosti koje utiču na zahteve ciljnih korisnika ili nerazumevanje prirode angažovanja je uobičajeno prihvatljivo opravdanja za promenu vrste angažovanja. Ako dođe do takve promene, *praktičar* ne odbacuje dokaze koji su stečeni pre nastanka same promene.

4. Elementi angažovanja

Elementima angažovanja na osnovu kog se pruža uveravanje su:

1. odnos triju strana: *praktičara*, odgovorne strane i ciljnih korisnika,
2. odgovarajuće konkretno pitanje,

3. odgovarajući kriterijumi,
4. dovoljno odgovarajućih dokaza i
5. izveštaj u pisanoj formi koja je adekvatna za angažovanja na osnovu kojih se pruža uveravanje u razumnoj meri i angažovanja na osnovu kojih se pruža uveravanje ograničenog stepena.

4.1. Odnos triju strana

- 1) Angažovanja na osnovu koga se pruža uveravanja podrazumevaju tri različite strane: *praktičara*, odgovornu stranu i ciljne korisnike.
- 2) Odgovorna strana i korisnici mogu biti iz različitih pravnih lica ili iz istog pravnog lica. Kao primer ovog drugog slučaja, ukoliko postoji dvostepena struktura odbora pravnog lica, nadzorni odbor može da zatraži uveravanje o informacijama dostavljenim od strane upravnog odbora pravnog lica. Odnos između odgovorne strane i ciljnih korisnika mora se posmatrati u kontekstu konkretnog angažovanja i može se razlikovati od tradicionalnih linija odgovornosti. Na primer, glavna uprava pravnog lica (ciljni korisnik) može da angažuje *praktičara* da sprovede angažovanje na osnovu kog se pruža uveravanje povodom jednog konkretnog aspekta aktivnosti pravnog lica za koji je direktno odgovoran niži nivo uprave (odgovorna strana), ali konačna odgovornost je na glavnoj upravi.

4.2. Konkretno pitanje

- 1) Pitanje i informacije o konkretnom pitanju angažovanja na osnovu kog se pruža uveravanje može imati različite oblike, kao što su:
 1. finansijske performanse ili uslovi (na primer, projektovano finansijsko stanje ili finansijsko stanje u prethodnom izveštajnom periodu, finansijska uspešnost ili novčani tokovi) za koje informacije o konkretnom pitanju mogu da budu priznavanje, merenje, prikazivanje ili obelodanjivanje data u finansijskim izveštajima;
 2. nefinansijske performanse i uslovi (na primer, aktivnosti pravnog lica) kada informacije o konkretnom pitanju mogu biti ključni indikatori efikasnosti i efektivnosti;
 3. fizičke osobine (na primer, kapacitet postrojenja) kada informacije o konkretnom pitanju mogu biti dokumenti o specifikacijama;
 4. sistemi i procesi (na primer, interna kontrola pravnog lica ili informacioni sistem) kada informacije o konkretnom pitanju mogu da budu tvrdnje o efektivnosti;
 5. ponašanje (na primer, korporativno upravljanje, poštovanje propisa, praksa u vezi sa kadrovima), kada informacije o konkretnom pitanju mogu obuhvatiti saopštenja o usaglašenosti ili saopštenja o efektivnosti.

- 2) Konkretna pitanja mogu imati različite osobine, što uključuje i stepen u kome su informacije kvalitativne odnosno kvantitativne, objektivne odnosno subjektivne, odnose se na prethodne periode ili su projektovane, ili su relevantne samo za jedan vremenski trenutak odnosno za celokupan period. Te osobine utiču na:

1. preciznost sa kojom se konkretno pitanje može proceniti ili izmeriti prema kriterijumima; i
2. ubedljivost dostupnih dokaza.

U izveštaju o angažovanju navode se osobine od posebnog značaja za ciljne korisnike.

4.3. Kriterijumi

- 1) Odgovarajući kriterijumi su potrebni za razumno doslednu procenu ili odmeravanja konkretnog pitanja u kontekstu profesionalnog rasuđivanja. Bez referentnog okvira zasnovanog na odgovarajućim kriterijumima, svaki zaključak je podložan individualnim interpretacijama i pogrešnom razumevanju. Odgovarajući kriterijumi su osetljivi na kontekst, odnosno zavise od okolnosti angažovanja. Čak i za isto konkretno pitanje mogu postojati različiti kriterijumi. Na primer, jedna odgovorna strana može izabrati određeni broj pritužbi kupaca koje su rešene na zadovoljavajući način, kao konkretno pitanje zadovoljstva kupaca; druga odgovorna strana, kao kriterijum, može izabrati broj ponovnih kupovina u periodu od tri meseca nakon inicijalne kupovine.
- 2) Odgovarajući kriterijumi imaju sledeće osobine:
 1. relevantnost: *relevantni kriterijumi doprinose donošenju zaključaka koji pomažu ciljnim korisnicima u donošenju odluka;*
 2. potpunost: *kriterijumi su potpuni kada nisu izostavljeni relevantni faktori koji mogu da utiču na zaključke u kontekstu okolnosti angažovanja. Potpuni kriterijumi sadrže, gde je to relevantno, osnove za prezentaciju i obelodanjivanje;*
 3. pouzdanost: *pouzdati kriterijumi omogućavaju, razumno doslednu procenu ili odmeravanje konkretnog pitanja, uključujući, ukoliko je to relevantno, prezentacije i obelodanjivanja, koje su izvršili praktičari koji imaju slične kvalifikacija, u sličnim okolnostima;*
 4. neutralnost: *neutralni kriterijumi doprinose donošenju nepristrasnih zaključaka;*
 5. razumljivost: *razumljivi kriterijumi doprinose zaključcima koji su jasni, sveobuhvatni i nisu podložni suštinski različitim interpretacijama.*
- 3) Procene ili odmeravanja konkretnog pitanja, izvršene na osnovu očekivanja, prosuđivanja ili individualnog iskustva samog praktičara ne predstavljaju odgovarajuće kriterijume.

- 4) *Praktičar* procenjuje primerenost kriterijuma za određeno angažovanje tako što razmatra da li oni odražavaju gore navedene osobine. Relativna važnost svake osobine za određeno angažovanje je stvar prosuđivanja. Kriterijumi mogu biti već ustanovljeni ili posebno osmišljeni. Ustanovljeni kriterijumi su sadržani u zakonima i propisima, ili ih objavljuju nadležna i priznata stručna tela uz primenu transparentnog postupka odobravanja. Posebno osmišljeni kriterijumi su posebno namenjeni angažovanju. Korišćenje već ustanovljenih ili posebno osmišljenih kriterijuma utiče na rad koji sprovodi *praktičar* sa ciljem ustanovljavanja njihove primenljivosti na određeno angažovanje.
- 5) Kriterijumi moraju biti dostupni ciljnim korisnicima kako bi oni mogli da razumeju na koji način je konkretno pitanje procenjeno ili mereno. Kriterijumi se mogu učiniti dostupnim nekim od sledećih načina:
 - javnim objavljivanjem;
 - uključivanjem, na razumljiv način, u prezentaciju informacija o konkretnom pitanju;
 - uključivanjem, na razumljiv način, u izveštaj o angažovanju na osnovu kog se pruža uveravanje;
 - opštim razumevanjem, na primer kriterijumi merenja vremena u časovima i minutima.
- 6) Kriterijumi takođe mogu biti dostupni samo određenim ciljnim korisnicima, na primer, uslovi ugovora ili kriterijumi objavljeni od privredne asocijacije koji su dostupni samo licima u toj privrednoj grani. Kada su utvrđeni kriterijumi dostupni samo određenim ciljnim korisnicima ili su relevantni samo za određenu svrhu, upotreba izveštaja o angažovanju na osnovu kog se pruža uveravanje je ograničena samo na te korisnike ili za tu svrhu.

4.4. Dokazi

Praktičar uz stav profesionalnog skepticizma planira i sprovodi angažovanje na osnovu kog pruža uveravanje, kako bi prikupio dovoljno odgovarajućih dokaza o tome da li informacije o konkretnom pitanju sadrže materijalno značajne greške. *Praktičar* prilikom planiranja i sprovođenja angažovanje razmatra materijalnost, rizike angažovanja na osnovu koga se pruža uveravanje, kao i kvantitet i kvalitet dostupnih dokaza, naročito kada određuje prirodu, vreme i obim postupaka prikupljanja dokaza.

4.4.1. Dovoljnost i primerenost revizijskih dokaza

- 1) Dovoljnost revizijskih dokaza je mera njihovog kvantiteta. Primerenost je mera kvaliteta revizijskih dokaza, tj. njihove relevantnosti i pouzdanosti. Na neophodni kvantitet revizijskih dokaza utiče rizik da su informacije o konkretnom

pitanju materijalno pogrešne (što je veći rizik, više se dokaza zahteva), kao i kvalitet tih dokaza (što je viši kvalitet to je manje dokaza neophodno). Shodno tome, dovoljnost i primerenost dokaza je međusobno povezana. Međutim, prosto prikupljanje više revizijskih dokaza ne može da nadoknadi njihov nizak kvalitet.

- 2) Pouzdanost revizijskih dokaza zavisi od njihovog izvora i njihove prirode, kao i od okolnosti u kojima su dobijeni. Može se izvršiti uopštavanje u vezi sa pouzdanošću različitih vrsta dokaza; ipak, takva uopštavanja su predmet značajnih izuzetaka. Čak i kada dokazi potiču iz eksternih izvora, određene okolnosti mogu uticati na pouzdanost dobijenih informacija. Na primer, dokazi dobijeni iz nezavisnog eksternog izvora mogu biti nepouzdaniji ukoliko izvor ne poseduje dovoljno znanje. Uz prihvatanje da postoje izuzeci, određena uopštavanja u vezi sa pouzdanošću dokaza mogu biti korisna:
 - dokazi su pouzdaniji kada su dobijeni iz nezavisnih eksternih izvora;
 - interno generisani dokazi su pouzdaniji ukoliko su relevantne interne kontrole efektivne;
 - dokazi koje je direktno prikupio *praktičar* (na primer, posmatranjem primene kontrola) su pouzdaniji od dokaza dobijenih posredno ili uz posredništvo (na primer, upitima o primeni kontrola);
 - dokazi su pouzdaniji ukoliko su u obliku dokumenata, bilo na papiru, elektronski ili na drugom mediju (na primer, zapisnik sačinjen tokom sastanka je pouzdaniji nego naknadne usmene izjave o diskusiji i zaključcima);
 - dokazi u formi originalnih dokumenata su pouzdaniji od dokaza u formi fotokopija i faksimila.
- 3) Za *praktičara* su uglavnom uverljiviji konzistentni dokazi pribavljeni iz različitih izvora ili različite prirode nego individualni dokazi koji se razmatraju zasebno. Štaviše, u postupku pribavljanja dokaza iz različitih izvora ili različite prirode mogu se javiti indicije da neki individualni dokaz nije pouzdan. Na primer, informacije dobijene iz eksternog, nezavisnog izvora, koje su usaglašene i potvrđuju izjave odgovorne strane, mogu povećati stepen uveravanja *praktičara*. Nasuprot tome, ukoliko informacije dobijene iz jednog izvora nisu usaglašene odnosno protivreče informacijama dobijenim iz drugog izvora, *praktičar* određuje dodatne postupke prikupljanja neophodnih dokaza, kako bi se ova neusaglašenost rešila.
- 4) Kada se radi o pribavljanju dovoljnog i primerenog dokaza, obično je teže pružiti uveravanja o konkretnom pitanju u određenom periodu vremena nego o tom pitanju na određeni dan. Pored toga, zaključci koji su dobijeni u toku procesa obično su ograničeni na period obuhvaćen angažovanjem i ne pružaju uveravanje da će taj proces biti nastavljen i u budućnosti.
- 5) *Praktičar* razmatra odnos troškova pribavljanja informacija i upotrebne vrednosti tih podataka. Ipak, teškoća ili troškovi pribavljanja nisu validan osnov za neizvršavanje nekog postupka pribavljanja dokaza koji se ne mogu pribaviti na

neki drugi način. *Praktičar* na osnovu profesionalnog rasuđivanja i stava profesionalnog skepticizma vrši procenu kvantiteta i kvaliteta dokaza, kao i njihove dovoljnosti i prikladnosti, radi podržavanja izveštaja o uveravanju.

4.4.2. Materijalnost

Materijalnost je relevantna kada *praktičar* određuje prirodu, vreme i obim postupaka prikupljanja dokaza, kao i pri proceni da li informacije o konkretnom pitanju sadrže greške. Kada razmatra materijalnost, *praktičar* mora da razume i proceni koji faktori mogu uticati na odluke ciljnih korisnika. Na primer, kada utvrđeni kriterijumi dozvoljavaju varijacije u prezentaciji informacija o konkretnom pitanju, *praktičar* razmatra kako odabrani način prezentacije može uticati na odluke ciljnih korisnika. Materijalnost se razmatra u kontekstu kvantitativnih i kvalitativnih faktora, kao što su relativna važnost, priroda i obim uticaja ovih faktora na procenu ili merenje konkretnog pitanja, kao i efekata na interese ciljnih korisnika. Procena materijalnosti i relativna važnost kvalitativnih i kvantitativnih faktora u određenom angažovanju su predmet profesionalnog prosuđivanja.

4.4.3. Priroda, vreme i postupci pribavljanja dokaza

- 1) Priroda, vreme i postupci pribavljanja dokaza su različiti za određena angažovanja. U teoriji postoji veliki broj različitih postupaka pribavljanja dokaza. Ipak, u praksi je teško izraziti sve ove mogućnosti jasno i jednoznačno. *Praktičar* pokušava da ih primeni na jasan i jednoznačan način, pri čemu koristi formu odgovarajuću za angažovanja na osnovu kojih se pruža uveravanje u razumnoj meri ili angažovanja na osnovu kojih se pruža uveravanje ograničenog stepena.
- 2) Da bi bio u mogućnosti da izrazi potvrđan zaključak kao rezultat angažovanja na osnovu kojih se pruža uveravanje u razumnoj meri, neophodno je da pribavi dovoljno odgovarajućih dokaza, sprovođenjem redovnog, sistematskog postupka koji obuhvata:
 - sticanje razumevanja konkretnog pitanja i drugih okolnosti angažovanja koje, u zavisnosti od konkretnog pitanja, podrazumeva i sticanje razumevanja o internoj kontroli;
 - procenu rizika da su informacije o konkretnom pitanju materijalno pogrešne;
 - reagovanje na procenjene rizike, koje uključuje osmišljavanje adekvatnih opštih odgovora, kao i određivanje prirode, vremena i obima daljih postupaka;
 - sprovođenje daljih postupaka u vezi sa identifikovanim rizicima, kombinacijom postupaka inspekcije, posmatranja, potvrđivanja, ponovnih izračunavanja, ponovnog izvršenja, analitičkih postupaka i upita. Ovi dodatni postupci podrazumevaju postupke suštinskog ispitivanja uključujući, ukoliko je pri-

menljivo, pribavljanje potkrepljujućih informacija iz izvora koji su nezavisni u odnosu na odgovornu stranu, i u zavisnosti od prirode konkretnog pitanja, testiranje operativne efektivnosti kontrola; i

- procenu dovoljnosti i primerenosti dokaza.
- 3) Prilikom angažovanja na osnovu kojih se pruža uveravanje u razumnoj meri kao i pri angažovanjima na osnovu kojih se pruža uveravanje ograničenog stepena zahteva se primena veština i tehnika uveravanja, kao i pribavljanje dovoljno odgovarajućih dokaza u okviru redovnog, sistematskog postupka angažovanja koji podrazumeva razumevanje konkretnog pitanja i drugih okolnosti angažovanja. Priroda, vreme i obim postupaka prikupljanja dovoljnih odgovarajućih dokaza u angažovanjima na osnovu kojih se pruža uveravanje ograničenog stepena su u odgovarajućoj meri ograničeni u odnosu na zahteve angažovanja na osnovu kojih se pruža uveravanje u razumnoj meri. Za određena konkretna pitanja postoje specifične smernice u vezi sa postupcima prikupljanja dovoljno odgovarajućih dokaza u angažovanjima na osnovu kojih se pruža uveravanje ograničenog stepena.

4.4.4. Kvalitet i kvantitet dostupnih revizijskih dokaza

- 1) Na kvalitet i kvantitet dostupnih dokaza utiču:
 1. karakteristike konkretnog pitanja i informacija o konkretnom pitanju - na primer: može se očekivati manja objektivnost dokaza ukoliko se informacije o konkretnom pitanju odnose na buduće, a ne na prethodne periode; i
 2. ostale okolnosti angažovanja, pored karakteristika konkretnog pitanja, kada dokazi koji su uobičajeno dostupni sada to nisu, zbog na primer, vremen-skog trenutka naimenovanja *praktičara*, politika čuvanja dokumenata pravnog lica ili ograničenja nametnutih od odgovorne strane.
- 2) Revizijski dokazi su u najvećem broju slučajeva po svojoj prirodi ubedljivi, ali ne i apsolutni.
- 3) Ukoliko postoji materijalno ograničenje obima rada *praktičara* zaključci bez rezerve nisu odgovarajući za bilo koju vrstu angažovanja na osnovu kojeg se pruža uveravanje, odnosno ukoliko:
 1. *praktičar*, usled okolnosti, nije u mogućnosti da pribavi dokaze neophodne da bi se rizik angažovanja sveo na prihvatljiv nivo ili
 2. odgovorna strana ili naručilac nameću ograničenja koja onemogućavaju *praktičaru* da pribavi dokaze neophodne da bi se rizik angažovanja sveo na prihvatljiv nivo.

5. Rizik angažovanja na osnovu kog se pruža uveravanje

- 1) U angažovanjima na osnovu kojih se pruža uveravanje u razumnoj meri, *praktičar* smanjuje rizik angažovanja na prihvatljivo nizak nivo u odgovarajućim okolnostima kako bi stekao uveravanje u razumnoj meri kao osnovu za pozitivnu formu izražavanje zaključaka. Zbog drugačije prirode, vremena ili obima postupaka pribavljanja dokaza nivo rizika je viši u angažovanjima na osnovu kojih se pruža uveravanje ograničenog stepena nego u angažovanjima na osnovu kojih se pruža uveravanje u razumnoj meri. Ipak, prilikom angažovanja na osnovu kojih se pruža uveravanje ograničenog stepena, kombinacija prirode, vremena i obima postupaka pribavljanja dokaza je takva da u najmanju ruku omogućujući *praktičaru* da stekne značajan nivo uveravanja kao osnov za negativnu formu izražavanja zaključka. Da bi bio značajan, nivo stečenog uveravanja treba da uveća nivo poverenje ciljnih korisnika u informacije o konkretnom pitanju na nivo koji je приметно viši od beznačajnog. Uopšteno, rizik angažovanja na osnovu kog se pruža uveravanje može se predstaviti prema sledećim komponentama, iako sve komponente nisu prisutne ili značajne u svakom angažovanju:
 1. rizik da su informacije o konkretnom pitanju materijalno netačne, pri čemu se ovaj rizik može razložiti na:
 - inherentni rizik i
 - kontrolni rizik; i
 2. detekcioni rizik.
- 2) Pažnja koju *praktičar* posvećuje svakoj komponenti zavisi od okolnosti određenog angažovanja, a posebno od prirode konkretnog pitanja i od toga da li je u pitanju angažovanje na osnovu kojeg se pruža uveravanje ograničenog stepena ili angažovanje na osnovu kojeg se pruža uveravanje u razumnoj meri.

6. Izveštaj o angažovanju

- 1) *Praktičar* u pisanoj formi sastavlja izveštaj koji sadrži zaključak o stečenom uveravanju u vezi sa informacijama o konkretnom pitanju. U ISA, ISRE i ISAE su navedeni osnovni elemente izveštaja o uveravanju. Sem toga, *praktičar* uzima u obzir druge odgovornosti u vezi sa izveštavanjem, uključujući, ukoliko je to prikladno, i komunikaciju sa licima ovlašćenim za upravljanje.
- 2) Prilikom angažovanja u vezi sa tvrdnjama, zaključak može biti izražen:
 1. u vezi sa tvrdnjom odgovorne strane: na primer: “Po našem mišljenju, tvrdnja *odgovorne strane* da su interne kontrole efektivne je istinita i objektivna, po svim materijalno značajnim aspektima, u skladu sa XYZ kriterijuma”; ili
 2. direktno u vezi sa konkretnim pitanjem i kriterijumom: na primer: “Po našem mišljenju, interna kontrola je efektivna, po svim materijalno značajnim aspektima, u skladu sa XYZ kriterijuma”.

U angažovanjima direktnog izveštavanja, zaključci se izražavaju direktno u vezi sa konkretnim pitanjem i kriterijumom.

- 3) Prilikom angažovanja na osnovu kojeg se pruža uveravanje u razumnoj meri, *praktičar* izražava svoj zaključak u pozitivnoj formi, na primer: “Po našem mišljenju, interna kontrola je efektivna, po svim materijalno značajnim aspektima, na osnovu XYZ kriterijuma”. Ovakav način izražavanja prenosi “uveravanje u razumnoj meri”. S obzirom da su sprovedeni postupci prikupljanja dokaza, čiji su priroda, vreme i obim određeni uz uvažavanje karakteristika konkretnog pitanja i drugih relevantnih okolnosti opisanih u izveštaju, *praktičar* je pribavio dovoljno odgovarajućih dokaza i sveo rizik angažovanja na prihvatljivo nizak nivo.
- 4) Prilikom angažovanja na osnovu kojeg se pruža uveravanje ograničenog stepena, *praktičar* izražava svoj zaključke u negativnoj formi, na primer: “Na osnovu izvršenog rada opisanog u ovom izveštaju, nismo naišli ni na šta što bi nas navelo na uverenje da interna kontrola nije efektivna, po svim materijalno značajnim aspektima, u skladu sa XYZ kriterijumima.” Ovakav način izražavanja prenosi “uveravanje ograničenog stepena” koje je u skladu sa sprovedenim postupcima prikupljanja dokaza, uz uvažavanje karakteristika konkretnog pitanja i drugih relevantnih okolnosti opisanih u izveštaju.
- 5) *Praktičar* ne izražava zaključke bez rezerve, za bilo koju vrstu angažovanja, ukoliko postoje neke od sledećih okolnosti, koje po njegovom prosuđivanju imaju ili mogu imati materijalno značajan uticaj na konkretno pitanje:
 1. postoji ograničenje obima rada. *Praktičar* izražava zaključak sa rezervom ili se uzdržava od izražavanja zaključka u zavisnosti od toga koliko je ograničenje materijalno značajno ili sveobuhvatno. U nekim slučajevima *praktičar* razmatra neophodnost povlačenja iz angažovanja.
 2. u slučajevima kada je:
 - zaključak izražen u vezi sa tvrdnjom odgovorne strane, a ta tvrdnja nije istinita i objektivna po svim materijalno značajnim aspektima; ili
 - zaključak izražen direktno u vezi sa konkretnim pitanjem i kriterijumom, a informacije o konkretnom pitanju su materijalno pogrešne,” *praktičar* izražava zaključak sa rezervom ili negativan zaključak u zavisnosti od toga koliko je sporno pitanje materijalno značajno ili prožimajuće;
 3. ukoliko se nakon prihvatanja angažovanja utvrdi da kriterijumi nisu odgovarajući ili angažovanje na osnovu kog se pruža uveravanje nije prikladno za konkretno pitanje, *praktičar* izražava:
 - zaključak sa rezervom ili negativan zaključak u zavisnosti od toga koliko je sporno pitanje materijalno značajno ili prožimajuće, ukoliko bi neodgovarajući kriterijumi ili neprikladno konkretno pitanje verovatno doveli u zabludu ciljne korisnike; ili
 - zaključak sa rezervom ili uzdržavanje od izražavanja zaključka, u zavisnosti od toga koliko je sporno pitanje materijalno značajno ili sveobuhvatno, u ostalim slučajevima.
- 6) U nekim slučajevima *praktičar* razmatra neophodnost povlačenja iz angažovanja.

7. Neprimereno korišćenje imena praktičara

Praktičar je povezan sa konkretnim pitanjem kada izveštava o informacijama o konkretnom pitanju ili se složi da se njegovo ime u vezi sa predmetom koristi u profesionalnom smislu. Ako *praktičar* nije povezan na ovaj način, treće strane ne mogu podrazumevati njegovu odgovornost. Ukoliko *praktičar* sazna da neka strana u vezi sa konkretnim pitanjem neprimereno koristi njegovo ime, treba da zahteva od te strane da sa tim prestane. *Praktičar* takođe razmatra potrebu za preduzimanjem i drugih mera, na primer, informisanju korisnika o neprimerenom korišćenju *praktičarovog* imena ili traženju pravnog saveta.

MEĐUNARODNI STANDARD REVIZIJE 200

GLOBALNI CILJEVI NEZAVISNOG REVIZORA I

SPROVOĐENJE REVIZIJE U SKLADU SA

MEĐUNARODNIM STANDARDIMA REVIZIJE

1. Uvodne napomene

- 1) *Međunarodni standard revizije 200 Globalni ciljevi nezavisnog revizora i sprovođenje revizije u skladu sa Međunarodnim standardima revizije* (u daljem tekstu: *Standard*) usvojio je **Odbor za međunarodne standarde revizije i uveravanja** (International Auditing and Assurance Standards Board - **IAASB**) (IAASB, 2015). *Standard* primenjuju eksterni revizori pri obavljanju revizije finansijskih izveštaja. Razlog za obradu *Standarda* je činjenica da neke njegove zahteve treba da poznaju i računovođe koje sastavljaju finansijske izveštaje. U tom smislu cilj napisa je da doprinese boljem međusobnom razumevanju računovođa i revizora. To se može postići i dodatnim edukovanjem računovođa u vezi sa ciljem i opštim principima revizije finansijskih izveštaja.
- 2) Za razumevanje i primenu *Standarda* neophodno je znati značenje sledećih termina:
 1. **Revizija finansijskih izveštaja** predstavlja angažovanje revizora na osnovu kojeg se pruža uveravanje o istinitosti i objektivnosti finansijskih izveštaja (kao što je to definisano *Međunarodnim okvirom za angažovanja na osnovu kojih se pruža uveravanje*¹¹).
 2. **Profesionalni skepticizam** je način razmišljanja i postupanja *praktičara*. Naime, on planira i sprovodi angažovanje na osnovu kog pruža uveravanje uzimajući u obzir da mogu postojati okolnosti koje uzrokuju da informacije o konkretnom pitanju budu materijalno pogrešne. Stav profesionalnog skepticizma znači da *praktičar* vrši kritičku procenu valjanosti prikupljenih dokaza, uz obraćanje pažnje na dokaze koji su kontradiktorni ili dovode u pitanje pouzdanost dokumenta ili izjave odgovorne strane. Tokom procesa angažovanja stav profesionalnog skepticizma *praktičara* je neophodan da bi se smanjio rizik previda sumnjivih okolnosti i korišćenja pogrešnih pretpostavki prilikom određivanja prirode, vremena i obima postupaka procene dobijenih rezultata.

11 Međunarodni okvir za angažovanja na osnovu kojih se pruža uveravanje doneo je *Odbor za međunarodne standarde revizije i uveravanja*.

3. **Delokrug revizije** – pod ovim terminom podrazumevaju se revizijski postupci koji se, po mišljenju revizora i po osnovu *Međunarodnih standarda revizije*, smatraju prikladnim u datim okolnostima za postizanje postavljenog cilja revizije.
4. **Finansijski izveštaji** – pod ovim izrazom se podrazumeva strukturirano prikazivanje finansijskih informacija, koje uobičajeno uključuje prateće napomene, izvedene iz računovodstvenih evidencija i namenjene da prene-su ekonomske izvore ili obaveze privrednog subjekta u određenom trenutku vremena, ili promene prisutne u izveštajnom periodu, u skladu sa okvirom finansijskog izveštavanja. Ovaj izraz odnosi se i na celokupan set finansijskih izveštaja, ali i na pojedinačni finansijski izveštaj, na primer, bilans stanja ili bilans uspeha ili napomene povezane s njima.
5. **Finansijski izveštaji opšte namene** su finansijski izveštaji sastavljeni u skladu sa okvirom finansijskog izveštavanja koji je osmišljen da se zadovolje uobičajene potrebe za finansijskim informacijama širokog kruga korisnika (većina korisnika finansijskih izveštaja nije u položaju da zahteva finansijske izveštaje koji su osmišljeni tako da zadovolje njihove posebne informacione potrebe).
6. **Finansijski izveštaji osmišljeni da zadovolje potrebe za finansijskim informacijama specifičnih korisnika** su finansijski izveštaji u kojima potrebe za informacijama takvih korisnika određuju primenljivi okvir finansijskog izveštavanja. Primeri okvira finansijskog izveštavanja koji se odnose na potrebe specifičnih korisnika su: poreska osnova obračuna za set finansijskih izveštaja koji prate povraćaj poreza; odredbe o finansijskom izveštavanju državnih regulatornih agencija za skup finansijskih izveštaja koji treba da zadovolje potrebe za finansijskim informacijama te agencije; ili okvir finansijskog izveštavanja utvrđen odredbama ugovora kojim se precizira koje finansijske izveštaje treba sastaviti.
7. **Angažovanje na osnovu kog se pruža uveravanje** predstavlja angažovanje u okviru kojeg *praktičar* iznosi zaključak kojim se za ciljne korisnike, koji ne predstavljaju odgovornu stranu, povećava stepen pouzdanosti u vezi sa rezultatima vrednovanja ili merenja konkretnog pitanja prema utvrđenim kriterijumima.
8. **Angažovanje bazirano na tvrdnjama** je angažovanje na osnovu kojih se pruža uveravanje, procena ili merenje predmeta, a informacije o konkretnom pitanju su date u formi tvrdnji odgovorne strane koje su dostupne ciljnim korisnicima.
9. **Angažovanje direktnog izveštavanja** je angažovanje na osnovu kojih se pruža uveravanje gde *praktičar* mora ili da direktno izvrši procenu odnosno merenje predmeta ili da dobije potvrdu u formi izjave odgovorne strane koja je izvršila procenu ili merenje a te informacije nisu dostupne ciljnim korisnicima. Informacije o konkretnom pitanju dostavljaju se korisnicima putem izveštaja.
10. **Rezultat procene ili merenja** je informacija koja proizilazi iz primene kriterijuma na konkretno pitanje, na primer:
 - priznavanja, merenja, prikazivanja i obelodanjivanja u finansijskim izveštajima rezultat su primene okvira finansijskog izveštavanja za priznavanje,

merenje, prikazivanje i obelodanjivanje, kao što su *Međunarodni standardi finansijskog izveštavanja* (kriterijumi), na finansijsko stanje, finansijske performanse i novčane tokove entiteta (konkretno pitanje);

- tvrdnje o efikasnosti interne kontrole (ishod) rezultat su primene okvira za procenu efektivnosti interne kontrole, kao što su COSO ili COCO (kriterijumi) na proces interne kontrole (konkretno pitanje).

11. **Kriterijumi** su osnovne, referentne vrednosti koje se koriste za procenu ili odmeravanje konkretnog pitanja, a uključuju, gde je to relevantno, referentne vrednosti za prikazivanje i obelodanjivanje. Kriterijumi mogu biti:

- 1/ formalni - na primer: za pripremanje finansijskih izveštaja kriterijumi mogu biti *Međunarodni standardi finansijskog izveštavanja* ili *Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor*; ukoliko se radi o izveštaju o internoj kontroli, kriterijum može biti ustanovljeni okvir interne kontrole ili pojedinačni ciljevi interne kontrole, specifično osmišljeni za određeno angažovanje, a ukoliko se izveštava o usklađenosti, kriterijum mogu biti relevantni zakon, regulativa ili ugovori; i
- 2/ manje formalni - na primer: interni kodeks ponašanja ili dogovoreni nivo performansi (na primer broj sastanaka koje bi određeni komitet trebalo da održi tokom godine).

12. **Koncept razumnog uveravanja** (uveravanje u razumnoj meri) je koncept koji dopušta mogućnost da postoji rizik da je revizijsko mišljenje neprikladno, čak i u slučaju kada je revizor sproveo sve revizijske postupke koji su propisani *Međunarodnim standardima revizije*. Suprotan konceptu razumnog uveravanja je koncept potpunog uveravanja (apsolutno uveravanje), koji bi podrazumevao da revizor svojim izveštajem stopostotno garantuje da u finansijskim izveštajima nema materijalno značajne greške (ili više njih).

13. **Angažovanje na osnovu kog se pruža uveravanje u razumnoj meri** predstavlja angažovanje kod koga je cilj uveravanje u razumnoj meri radi svodenja rizika angažovanja uveravanja na prihvatljivo nizak nivo.

Uveravanje u razumnoj meri je uveravanje manje pouzdanosti od apsolutnog uveravanja. Potpuno uklanjanje rizika angažovanja je vrlo retko moguće ili je nepraktično zbog odnosa troškova i koristi, kao i zbog dejstva sledećih faktora:

- selektivnog testiranja,
- inherentnih ograničenja interne kontrole,
- činjenice da većina dostupnih dokaza po svojoj prirodi ima karakter ubedljivih ali ne i apsolutnih dokaza,
- korišćenja prosuđivanja prilikom pribavljanja i procenjivanja dokaza i prilikom donošenja zaključaka zasnovanih na tim dokazima i
- u nekim slučajevima, osobina konkretnog pitanja procenjivanih ili merenih prema utvrđenim kriterijumima.

14. **Cilj uveravanja ograničenog stepena** je smanjenje rizika angažovanja na prihvatljivo nizak nivo u datim okolnostima angažovanja, pri čemu je taj rizik veći nego u u slučaju uveravanja u razumnoj meri.

15. **Rizik angažovanja na osnovu kog se pruža uveravanje** je rizik da praktičar donese neodgovarajući zaključak kada su informacije o konkretnom pitanju materijalno značajno pogrešne.
16. **Rizik od materijalno pogrešnog iskazivanja na nivou tvrdnje** je rizik koji u vezi sa finansijskim izveštajima proizlazi iz postojanja i poslovanja klijenta revizije. Ovaj rizik se sastoji od dve komponente: inherentnog i kontrolnog rizika. Oni postoje nezavisno od revizije finansijskih izveštaja. *Međunarodni standardi revizije* obično ne razmatraju zasebno inherentni i kontrolni rizik, već pre kombinovanu procenu “rizika od materijalno pogrešnog iskaza”.
17. **Kontrolni rizik** je rizik da interna kontrola klijenta revizije neće blagovremeno sprečiti ili otkriti i otkloniti pogrešan iskaz, koji se može pojaviti u tvrdnji (i u finansijskim izveštajima) i može biti značajan, bilo pojedinačno ili zbirno sa ostalim pogrešnim iskazima. Ovaj rizik je funkcija efektivnosti sistema i rada interne kontrole prilikom ispunjenja ciljeva klijenta revizije, relevantnih za pripremanje njegovih finansijskih izveštaja. Zbog ograničenja svojstvenih internoj kontroli uvek će postojati određeni nivo kontrolnog rizika.
18. **Inherentni rizik** podrazumeva podložnost tvrdnje pogrešnom iskazivanju koje bi moglo da bude značajno (materijalno), bilo pojedinačno, ili zbirno sa ostalim pogrešnim iskazima, uz pretpostavku da ne postoje povezane kontrole. Rizik od takvog pogrešnog iskazivanja kod nekih tvrdnji i sa njima povezanih klasa transakcija, stanja na računima i obelodanjivanja je veći nego kod drugih. Na primer, postoji veća verovatnoća da će se kod složenih obračuna javiti greška, nego kod jednostavnih. Računi na kojima se vode iznosi izvedeni putem računovodstvenih procena koje sadrže značajne neizvesnosti, predstavljaju veći rizik od računa koji sadrže relativno rutinske, činjenične podatke. Spoljašnje okolnosti koje uzrokuju poslovne rizike mogu takođe uticati na inherentni rizik. Na primer, tehnološki razvoj može dovesti do zastarevanja određenog proizvoda, u tom smislu uzrokujući da zalihe budu podložnije prececnjivanju. Osim tih okolnosti svojstvenih posebnim tvrdnjama, činioci u klijentu revizije i okruženju koji se odnose na nekoliko ili na sve klase transakcija, stanja na računima i obelodanjivanja, mogu uticati na inherentni rizik povezan sa specifičnom tvrdnjom: *na primer, nedostatak dovoljnog obrtnog kapitala za nastavak poslovanja ili opadajući trend privrednih aktivnosti, koju obeležava veliki broj poslovnih neuspeha*.
19. **Revizijski rizik** je rizik da revizor izrazi neprikladno revizijsko mišljenje kada finansijski izveštaji sadrže materijalno značajne greške. Revizijski rizik predstavlja funkciju rizika postojanja materijalno značajne greške u finansijskim izveštajima¹² (npr. rizik da finansijski izveštaji sadrže grešku pre same revizije) i rizika da revizor neće otkriti taj rizik (tzv. “detekcioni rizik”).
20. **Detekcioni rizik** podrazumeva rizik da revizor neće otkriti pogrešan iskaz koji postoji u tvrdnji (i u finansijskim izveštajima), koji može biti značajan, bilo zasebno ili zbirno sa ostalim pogrešnim iskazima. Detekcioni rizik je

12 tzv. “rizik materijalne greške”

funkcija efektivnosti revizijskih postupaka i njihove primene od strane revizora. Detekcioni rizik se ne može svesti na nulu zato što revizor obično ne ispituje sve klase transakcija, stanja na računima i obelodanjivanja, kao i zbog drugih činilaca. Ti drugi činioци uključuju verovatnoću da revizor odabere neodgovarajući revizijski postupak, da pogrešno primeni odgovarajući revizijski postupak ili da pogrešno protumači rezultate revizije. Ovi činioци se mogu preduprediti odgovarajućim planiranjem, prikladnim odabirom osoblja za tim koji radi na angažovanju, primenom profesionalnog skepticizma i nadzorom i pregledom rada izvršenog tokom revizije. Detekcioni rizik se odnosi na prirodu, vremenski rok i obim revizijskih postupaka koje revizor određuje radi svođenja rizika na prihvatljivo nizak nivo. Za dati nivo revizijskog rizika, prihvatljivi nivo detekcionog rizika je u obrnuto srazmernoj vezi sa procenom rizika od pogrešnog iskazivanja na nivou tvrdnje. Što je veći rizik od materijalno pogrešnog iskazivanja, manji je detekcioni rizik koji se može prihvatiti. I obrnuto, što je manji rizik od materijalno pogrešnog iskazivanja, veći je detekcioni rizik koji se može prihvatiti.

21. **Etički kodeks za profesionalne računovođe** (u daljem tekstu: *Kodeks*) je dokument koji je izradio i usvojio IFAC-ov *Komitet za etiku*. *Kodeks* služi kao osnova koje razvijaju i primenjuju organizacije članice IFAC-a. Njime se uspostavljaju principi objektivnosti, integriteta i profesionalne stručnosti računovođa (i revizora) i primenjuje se na sve profesionalne računovođe (i revizore). *Kodeks* sadrži i definicije, tj. objašnjenje ključnih termina koji su korišćeni u njemu.

22. **Odgovorna strana** je lice (ili grupa) koje je:

- 1/ odgovorno za konkretno pitanje, u slučaju angažovanja direktnog izveštavanja; ili
- 2/ odgovorno za informacije o konkretnom pitanju (tvrdnji), u slučaju angažovanja zasnovanog na tvrdnjama, a može biti odgovorno i za samo konkretno pitanje. Primer situacije u kojoj je odgovorna strana odgovorna za informacije o konkretnom pitanju, kao i za samo konkretno pitanje, je slučaj kada pravno lice angažuje *praktičara* da izvrši angažovanje u vezi sa izveštajem o održivosti koji je pripremila pravno lice. Primer situacije u kojoj je odgovorna strana zadužena za informacije o konkretnom pitanju ali ne i za konkretno pitanje je slučaj kada državna organizacija angažuje *praktičara* da izvrši angažovanje u vezi sa izveštajem o održivosti privatnog preduzeća koji je pripremila ta državna organizacija i planira da ga dostavi ciljnim korisnicima.

Odgovorna strana može ali ne mora biti strana koja angažuje *praktičara* (strana naručilac). Odgovorna strana uglavnom *praktičaru* dostavlja izjave u pisanoj formi u kojima su navedena vrednovanja ili odmeravanja konkretnog pitanja prema utvrđenim kriterijumima, bez obzira na to da li će se kasnije te izjave u vidu tvrdnji staviti na uvid ciljnim korisnicima. U angažovanju direktnog

izveštavanja može se desiti da *praktičar* ne bude u mogućnosti da pribavi takve izjave, u slučaju kada strana - naručilac nije i odgovorna strana.

23. **Ciljni korisnici** su lice, grupa lica ili čitav nivo populacije za koje *praktičar* priprema izveštaj o angažovanju. Odgovorna strana može biti jedan od ciljnih korisnika, ali ne i jedini ciljni korisnik.

Uvek kada je to primenljivo, u izveštaju o angažovanju se navode svi ciljni korisnici, ali nekada se mogu navesti i drugi korisnici. *Praktičar* ne može uvek identifikovati sve koji će pročitati njegov izveštaj, naročito kada veliki broj ljudi ima pristup izveštaju. U takvim slučajevima, posebno kada je verovatno da potencijalni korisnici imaju širok dijapazon interesa povodom konkretnog pitanja, navođenje ciljnih korisnika se može ograničiti na glavne stejkholdere koji imaju značajne i zajedničke interese. Ciljni korisnici mogu biti definisani na različite načine, na primer, sporazumom *praktičara* i odgovorne ili angažujuće strane, ili zakonom.

Uvek kada je to primenljivo, ciljni korisnici ili njihovi predstavnici učestvuju zajedno sa *praktičarom* i odgovornom stranom (ili angažujućom stranom, ako to nije ista strana) u utvrđivanju zahteva angažovanja. Bez obzira na učešće drugih i za razliku od angažovanja na ugovorenim postupcima (koja uključuju izveštavanje o nalazima na osnovu postupaka a ne zaključke):

- 1/ *praktičar* je odgovoran za određivanje prirode, vremena i obima postupaka i
- 2/ *praktičar* mora da istraži svako pitanje koje navodi na zaključak da treba materijalno značajno modifikovati informacije o konkretnom pitanju.

- 3) *Standard* se primenjuje pri reviziji finansijskih izveštaja za periode koji počinju na dan ili posle 15. decembra 2009. godine.
- 4) **Delokrug revizije** - Pri određivanju revizijskih postupaka koje treba izvršiti prilikom sprovođenja revizije u skladu sa *Međunarodnim standardima revizije*, revizor treba da postupi u skladu sa svakim *Međunarodnim standardom revizije* koji je relevantan za datu reviziju.
- 5) Prilikom izvršenja revizije od revizora se može zahtevati da pored *Međunarodnih standarda revizije* postupi i u skladu sa drugim profesionalnim, zakonskim ili regulatornim zahtevima. *Međunarodni standardi revizije* ne poništavaju lokalne zakone ili regulativu koja se odnosi na revizije finansijskih izveštaja. U slučaju da zakoni ili regulativa odstupaju od *Međunarodnih standarda revizije*, revizija sprovedena u skladu sa lokalnim zakonima i regulativom nije automatski i u skladu sa *Međunarodnim standardima revizije*. U Republici Srbiji *Zakonom o reviziji* propisano je da se revizija obavlja primenom *Međunarodnih standarda revizije*.
- 6) Kada revizor sprovodi reviziju u skladu sa *Međunarodnim standardima revizije* i revizijskim standardima određenog pravnog sistema ili zemlje, pored zahteva usklađenosti sa svakim od *Međunarodnih standarda revizije* relevantnim za datu reviziju, revizor takođe sprovodi dodatne revizijske postupke neophodne radi usaglašavanja sa relevantnim standardima određenog pravnog sistema ili zemlje.

- 7) Revizor ne treba da daje izjavu o usaglašenosti sa *Međunarodnim standardima revizije* ukoliko u potpunosti nisu ispunjeni svi zahtevi *Međunarodnih standarda revizije* koji su relevantni za konkretnu reviziju. Ovu izjavu revizor daje u *izveštaju nezavisnog revizora*. Ona može da glasi: “*Naša odgovornost je da izrazimo mišljenje o finansijskim izveštajima na osnovu revizije. Reviziju smo izvršili u skladu sa Zakonom o reviziji („Službeni glasnik RS“, br. 73/2019) i Međunarodnim standardima revizije. Ovi standardi nalažu da radimo u skladu sa etičkim zahtevima i da reviziju planiramo i izvršimo na način koji omogućava da se, u razumnoj meri, uverimo da finansijski izveštaji ne sadrže materijalno značajne pogrešne iskaze...*”
- 8) Revizor može, u vanrednim okolnostima, prosuditi da je neophodno odstupanje od osnovnih principa ili suštinskih procedura koje su relevantne za okolnosti revizije, kako bi postigao cilj revizije. U takvim slučajevima, njemu nije zabranjeno da izrazi usaglašenost sa *Međunarodnim standardima revizije*, ukoliko je u skladu sa zahtevima *MSR 230 Revizijska dokumentacija* odstupanje na odgovarajući način dokumentovano.
- 9) Cilj revizije finansijskih izveštaja je da omogući revizoru da izrazi mišljenje da li su finansijski izveštaji po svim bitnim pitanjima sastavljeni u skladu sa primenljivim okvirom finansijskog izveštavanja. Dakle, ovakvo u *Standardu* postavljanje cilja revizije izvršeno je sa stanovišta revizora, a ne i korisnika finansijskih izveštaja. Ukoliko bi smo cilj revizije finansijskih izveštaja definisali sa stanovišta njihovih korisnika onda bi cilj revizije bio povećanje stepena poverenja u finansijske izveštaje.
- 10) *Međunarodni okvir angažovanja na osnovu kojih se pruža uveravanje* (u daljem tekstu: *Okvir*) definiše i opisuje elemente i ciljeve angažovanja na osnovu kojih se pruža uveravanje. *Međunarodni standardi revizije* razrađuju *Okvir* u u delu koji se on odnosi na reviziju finansijskih izveštaja. Ovi Standardi sadrže osnovne principe i bitne postupke, kao i s tim povezane smernice, koje su primenljive u takvoj reviziji.
- 11) *Standardom* su uspostavljena pravila i pružene smernice o ciljevima i opštim principima revizije finansijskih izveštaja. Pored toga, u *Standardu* je konstatovana obaveza rukovodstva klijenta revizije u vezi sa pripremom i prikazivanjem finansijskih izveštaja, kao i u vezi sa identifikovanjem okvira finansijskog izveštavanja koji će se koristiti u pripremi finansijskih izveštaja (u *MSR* ovaj okvir se naziva “*primenljivim okvirom finansijskog izveštavanja*”). Revizor je odgovoran za formiranje i izražavanje mišljenja o finansijskim izveštajima. Za sastavljanje i prikazivanje finansijskih izveštaja u skladu sa primenjenim okvirom finansijskog izveštavanja odgovorno je rukovodstvo klijenta revizije, uz nadzor lica zaduženih za upravljanje. Revizija finansijskih izveštaja ne oslobađa rukovodstvo ili lica zadužena za upravljanje njihovih odgovornosti.
Zahtevi okvira finansijskog izveštavanja određuju oblik i sadržaj finansijskih izveštaja i komponente celokupnog seta finansijskih izveštaja. Rukovodstvo

klijenta revizije je odgovorno za utvrđivanje okvira finansijskog izveštavanja, koji treba primenjivati prilikom sastavljanja i prikazivanja finansijskih izveštaja. Ono je takođe odgovorno za pripremu i prikazivanje finansijskih izveštaja u skladu sa primenljivim okvirom finansijskog izveštavanja.

Ove odgovornosti obuhvataju:

- osmišljavanje, primenu i održavanje interne kontrole, relevantne za pripremu i prikazivanju finansijskih izveštaja u kojima nema materijalno značajnih grešaka, nastalih bilo usled prevare ili previda,
- izbor i primenu odgovarajućih računovodstvenih politika i
- vršenje računovodstvenih procena koje su opravdane u datim okolnostima.

2. Zahtevi Standarda

2.1. Etički zahtevi povezani sa revizijom finansijskih izveštaja

- 1) Revizor je dužan da se pridržava relevantnih etičkih zahteva povezanih sa revizijskim angažovanjima.
- 2) *MRS 220 Kontrola kvaliteta revizije finansijskih informacija* navodi da su etički zahtevi koji se odnose na reviziju sadržani u delu A i B *Kodeksa etike za profesionalne računovođe*, kao i u nacionalnim zahtevima ukoliko su oni strožiji. *MRS 220* identifikuje osnovne principe profesionalne etike ustanovljene u delu A i B *Kodeksa etike za profesionalne računovođe* i definiše odgovornosti partnera angažovanja u vezi sa etičkim zahtevima. U *MRS 220* se prihvata da se tim koji radi na angažovanju oslanja na sistem koji je ustanovljen u pogledu obaveza ispunjenja postupaka kontrole kvaliteta koji su primenljivi na pojedinačno revizijsko angažovanje¹³, osim u slučajevima kada informacije dobijene od klijenta revizije ili trećih strana ne upućuju na drugačije postupke. U skladu sa time, *Međunarodni standard kontrole kvaliteta (ISQC) 1 Kontrola kvaliteta firmi koje vrše revizije i preglede finansijskih informacija, druga angažovanja na osnovu koji se pruža uveravanje i srodne usluge* zaheva da revizorsko preduzeće ustanovi politike i postupke osmišljene da pruže uveravanje u razumnoj meri da revizorsko preduzeće i zaposleni rade u skladu sa etičkim zahtevima.

13 Na primer, u vezi sa zahtevom u pogledu:

- sposobnosti i stručnosti kadrova koji se ispunjava putem procedura zapošljavanja i formalne obuke;
- nezavisnosti kroz prikupljanje i prenošenje relevantnih informacija o nezavisnosti;
- održavanja odnosa sa klijentom kroz sistem prihvatanja i nastavka saradnje; i
- obezbeđenja poštovanja regulatornih i zakonskih zahteva kroz proces nadzora.

2.2. Profesionalni skepticizam

- 1) evizor treba da planira i sprovodi reviziju sa stavom profesionalnog skepticizma, prihvatajući mogućnost postojanja okolnosti koje mogu rezultirati finansijskim izveštajima koji su materijalno pogrešno iskazani. Na primer, stav profesionalnog skepticizma je neophodan tokom procesa revizije, kako bi se smanjio rizik od previda neuobičajenih okolnosti, preteranog uopštavanja kod donošenja zaključka u vezi sa revizijskim zapažanjima i od primene pogrešnih pretpostavki kod određivanja prirode, vremena i obima postupaka revizije i ocene njihovih rezultata. Prilikom sprovođenja upita i drugih revizijskih postupaka revizor ne sme da se zadovolji sa revizijskim dokazima koji su manje ubedljive prirode samo zbog toga što veruje da je rukovodstvo ili lica ovlašćena za upravljanje klijentom revizije časno i nezavisno. Shodno tome, izjave rukovodstva klijenta revizije nisu zamena za pribavljanje dovoljnog i odgovarajućeg revizijskog dokaza na osnovu koga revizor treba da donese razumne zaključke na kojima će zasnovati mišljenje revizora.

2.3. Profesionalno prosuđivanje

Profesionalno prosuđivanje je osnovni preduslov za sprovođenje revizije. Revizor primenjuje profesionalno prosuđivanje prilikom planiranja i samom sprovođenja revizije finansijskih izveštaja. Profesionalno prosuđivanje je naročito bitno kod:

- određivanja rizika i materijalnosti,
- određivanja prirode, vremena i intenziteta revizijskih postupaka radi zadovoljenja zahteva pojedinih Standarda,
- vrednovanja procena urađenih od strane rukovodstva klijenta revizije i dr.

2.4. Revizijski rizik i materijalnost

- 1) evizija u skladu sa *Međunarodnim standardima revizije* je osmišljena da u razumnoj meri pruži uveravanje da finansijski izveštaji, uzeti u celini, ne sadrže materijalno značajne greške. Uveravanje u razumnoj meri je koncept koji se odnosi na prikupljanje revizijskih dokaza koji su neophodni revizoru da donese zaključak da u finansijskim izveštajima, uzetim u celini, nema materijalno značajnih grešaka. Uveravanje u razumnoj meri se odnosi na celokupan proces revizije.
- 2) evizor ne može da stekne potpuno uverenje o stavkama u finansijskim izveštajima budući da postoje inherentna ograničenja u reviziji koja utiču na mogućnost otkrivanja materijalne greške. Ta ograničenja proističu iz činilaca kao što su:
 1. revizija se zasniva na postupcima testiranja,
 2. postoje inherentna ograničenja interne kontrole (na primer, mogućnost zaobilaženja kontrola od strane rukovodstva klijenta revizije ili tajnih dogovora),

3. činjenica je da je većina revizijskih dokaza pre ubedljive nego konačne prirode.
 - 3) Sem navedenog, posao koji revizor obavlja radi formiranja mišljenja uključuje prosuđivanje, naročito u pogledu:
 1. prikupljanja revizijskog dokaza: *na primer, odlučivanje o prirodi, vremenu i obimu postupaka revizije*; i
 2. donošenje zaključaka na osnovu prikupljenih revizijskih dokaza: *na primer, ocena realnosti procena koje je rukovodstvo klijenta revizije uradilo prilikom pripremanja finansijskih izveštaja*.
 - 4) Postoje i druga ograničenja koja mogu uticati na ubedljivost revizijskih dokaza raspoloživih za izvođenje zaključaka o određenim tvrdnjama: *na primer, transakcije između povezanih lica*. U tim slučajevima, pojedini *Međunarodni standardi revizije* određuju specifične revizorske procedure koje će, zbog prirode nekih tvrdnji, pružiti dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza - sem u situaciji kada postoje:
 1. neuobičajene okolnosti koje uvećavaju rizik od materijalne greške iznad uobičajenog očekivanja; ili
 2. bilo kakvi nagoveštaji da je došlo do materijalno značajne greške.

U skladu sa tim, zbog činilaca koji su ranije navedeni, revizija ne predstavlja garanciju da su finansijski izveštaji bez materijalno značajnih grešaka - ne može se, dakle, postići apsolutno uveravanje. Štaviše, revizijsko mišljenje ne daje uveravanje buduće održivosti klijenta revizije niti efikasnosti ili efektivnosti sa kojom je njegovo rukovodstvo upravljalo njegovim poslovima.
 - 5) Poslovanje klijenta revizije povezano je sa brojnim rizicima. Neki od njih su povezani sa pripremom finansijskih izveštaja. Prilikom obavljanja revizije revizor u krajnjoj liniji brine samo o rizicima koji imaju uticaja na finansijske izveštaje.
 - 6) Da bi postigao razumno uveravanje o tome da li finansijski izveštaji daju istinit i fer prikaz, odnosno da li su po svim materijalnim aspektima fer prikazani u skladu sa primenljivim okvirom finansijskog izveštavanja, revizor pribavlja i ocenjuje revizijske dokaze.
- Revizor treba da planira i vrši reviziju na način kojim umanjuje revizijski rizik na prihvatljivo nizak nivo koji je u skladu sa ciljem revizije. Revizor umanjuje revizijski rizik osmišljavanjem i vršenjem revizijskih postupaka pribavljanja dovoljno prikladnih revizijskih dokaza kako bi bio u stanju da donese razumne zaključke na kojima zasniva svoje revizijsko mišljenje. Razumno uveravanje se postiže kada je revizor umanjio rizik do prihvatljivo niskog nivoa.
- 7) Revizor vrši revizijske postupke da bi procenio rizik materijalne greške i pokušava da ograniči *detekcioni rizik* daljim vršenjem revizijskih postupaka koji se zasnivaju na toj proceni. Proces revizije podrazumeva primenu profesionalnog rasuđivanja pri osmišljavanju pristupa reviziji, fokusiranjem na moguće greške na nivou tvrdnje i vršenjem revizijskih postupaka kao odgovor na procenjene rizike u cilju pribavljanja dovoljno prikladnih revizijskih dokaza.

- 8) Revizor razmatra materijalno značajne greške i nije odgovoran za otkrivanje grešaka koje u odnosu na celokupne finansijske izveštaje nisu materijalno značajne. Zbog toga revizor razmatra da li je efekat identifikovanih nekorigovanih grešaka, posmatranih zasebno ili zajedno, materijalno značajan u odnosu na finansijske izveštaje posmatrane u celini. S obzirom da su materijalnost i revizijski rizik povezani revizor prilikom osmišljavanja revizijskih postupaka u cilju utvrđivanja da li postoje greške koje su materijalno značajne u odnosu na finansijske izveštaje u celini razmatra rizik materijalne greške na dva nivoa:
1. nivou celokupnih finansijskih izveštaja - rizici ove vrste često se odnose na kontrolno okruženje klijenta revizije (mada se mogu odnositi i na druge činioce, kao što su opadajući ekonomski uslovi) i nisu nužno rizici koji su obuhvaćeni posebnim tvrdnjama na nivou klasa transakcije, stanja na računima ili obelodanjivanja. Sveukupan rizik pre predstavlja okolnosti koje povećavaju rizik od materijalno pogrešnog iskazivanja u bilo kom broju različitih izjava, na primer putem zaobilaženja interne kontrole od strane rukovodstva klijenta revizije. Takve rizike bi revizor naročito trebalo da uzme u obzir prilikom razmatranja rizika od materijalno pogrešnog iskazivanja usled prevare. Odgovor revizora na procenjeni rizik od materijalno pogrešnog iskazivanja na nivou celokupnog finansijskog izveštavanja treba da uključi:
 - 1/ razmatranje znanja, veština i sposobnosti osoblja kojem su dodeljene značajne odgovornosti u okviru angažmana, uključujući razmatranje potrebe za angažovanjem profesionalnih stručnjaka,
 - 2/ odgovarajuće nivoe nadzora i
 - 3/ postojanje određenih događaja ili uslova koji bacaju značajnu sumnju na sposobnost klijenta revizije da nastavi da posluje;
 2. u vezi sa klasama transakcija, stanja na računu, obelodanjivanjima i povezanim tvrdnjama - revizor razmatra ove rizike zato što to neposredno pomaže prilikom utvrđivanja prirode, vremenskog roka i obima daljih postupaka revizije na nivou tvrdnje. Revizor teži da pribavi dovoljne i odgovarajuće revizijske dokaze na nivou klasa transakcija, stanja na računima i obelodanjivanja, na način koji mu omogućava, nakon završetka revizije, da izrazi mišljenje o finansijskim izveštajima u celini, uz prihvatljivo nizak nivo revizorskog rizika. Revizori koriste različite pristupe za ostvarenje ovog cilja.
- 9) Od revizora se zahteva da proceni rizik od materijalno značajnog pogrešnog iskaza na nivou tvrdnje, što je osnov za dalje postupke revizije, mada ta procena pre predstavlja prosuđivanje, a ne precizno precizno merenje rizika. Procena rizika materijalno pogrešnog iskazivanja može se izraziti kvantitativno, u vidu procenata, ili nekvantitativno. Kada revizorova procena rizika od materijalno pogrešnog iskaza uključuje određeno očekivanje efektivnosti rada kontrola, revizor vrši testiranje kontrola, kao podršku proceni rizika. U *Međunarodnim standardima revizije* najčešće se opisuje kombinovana procena rizika od materijalno pogrešnog iskazivanja. Međutim, revizor može vršiti zasebne ili kombinovane procene inherentnog i kontrolnog rizika, u zavisnosti od odabrane revizijske tehnike ili metodologije i praktičnih potreba.

2.5. Sprovođenje revizije finansijskih izveštaja u skladu sa Međunarodnim standardima revizije

- 1) Revizor je dužan da reviziju finansijskih izveštaja vrši u skladu sa *Međunarodnim standardima revizije*. Ovakav zahtev sadržan je u *Zakonu o reviziji*.
- 2) *Međunarodni standardi revizije* sadrže osnovne principe (zahteve) i bitne postupke, kao i odgovarajuće smernice u obliku objašnjenja ili drugih materijala, uključujući i dodatke. Osnovne principe i bitne postupke treba shvatati i primenjivati u kontekstu objašnjenja i drugih materijala koji pružaju smernice u vezi sa primenom osnovnih principa i bitnih postupaka. Kako bi se razumeli i primenili osnovni principi i bitni postupci razmatra se tekst celog Standarda.
- 3) Pri vršenju revizije u skladu sa *Međunarodnim standardima revizije* revizor takođe uzima u obzir *Saopštenja o međunarodnoj praksi revizije* (IAPS) koja su primenljiva na revizijsko angažovanje. *Saopštenja* daju tumačenja i smernice i praktičnu pomoć revizorima u primeni *Međunarodnih standarda revizije*. Revizor koji ne primenjuje smernice iz relevantnog *Saopštenja* treba da bude spreman da objasni kako je svoj rad uskladio sa osnovnim principima i bitnim postupcima iz Standarda koji su objašnjeni u relevantnim *Saopštenjima*.
- 4) Kada revizor izražava mišljenje o celokupnom setu finansijskih izveštaja opšte namene, koji su sastavljeni u skladu sa okvirom finansijskog izveštavanja osmišljenim za potrebe fer prikazivanja, revizor se poziva na *MSR 700 Formiranje mišljenja i izveštavanje o finansijskim izveštajima*. Ovaj Standard sadrži standarde (pravila) i smernice u vezi sa pitanjima koja revizor razmatra prilikom formiranja mišljenja o tim finansijskim izveštajima i u vezi sa formom i sadržajem revizorskog izveštaja.

Revizor se prilikom izražavanja modifikovanog revizorskog mišljenja, uključujući naglašavanje pitanja, kvalifikovanog mišljenja, suzdržanog mišljenja i negativnog mišljenja poziva na *MSR 701 Modifikacija mišljenja u izveštaju nezavisnog revizora* - ovaj Standard uspostavlja standarde i pruža smernice u vezi sa modifikacijom *izveštaja nezavisnog revizora*, odnosno obrađuje slučajeve skretanja pažnje, izražavanja mišljenja sa rezervom, uzdržavanje od izdavanja mišljenja ili izražavanje negativnog mišljenja. Revizor se poziva na *MSR 800 Posebna razmatranja - revizije finansijskih izveštaja sastavljenih u skladu sa okvirima posebne namene* kada izražava mišljenje o:

1. kompletnom setu finansijskih izveštaja sastavljenih u skladu sa drugom sveobuhvatnom računovodstvenom osnovom,
2. komponenti celokupnog seta finansijskih izveštaja opšte ili posebne namene, kao što su pojedinačni finansijski izveštaj, specifični računi, delovi računa ili stavke u finansijskom izveštaju,
3. usaglašenosti sa ugovornim sporazumom i
4. sažetim finansijskim izveštajima.

MEĐUNARODNI STANDARD REVIZIJE 210

USLOVI REVIZIJSKIH ANGAŽOVANJA

1. Zakonska obaveznost revizije redovnih godišnjih finansijskih izveštaja za 2022. godinu

- 1) **Zakon o reviziji** ("Službeni glasnik RS", broj 73/2019),
- 2) **Zakon o računovodstvu** ("Službeni glasnik RS", br. 73/2019 i 44/2021 (dr. zakon)),
- 3) **Zakon o privrednim društvima** ("Službeni glasnik RS", br. 36/2011, 99/2011, 83/2014 (dr. zakon), 5/2015, 44/2018, 95/2018 i 91/2019),
- 4) **Zakon o bankama** ("Službeni glasnik RS", br. 107/2005, 91/2010 i 14/2015),
- 5) **Zakon o osiguranju** ("Službeni glasnik RS", br. 139/2014 i 44/2021),
- 6) **Zakon o tržištu kapitala** ("Službeni glasnik RS", br. 31/2011, 112/2015, 108/2016, 9/2020 i 153/2020),
- 7) **Zakon o javnim preduzećima** ("Službeni glasnik RS", br. 15/2016 i 88/2019),
- 8) **Zakon o energetici** ("Službeni glasnik RS", br. 145/2014, 95/2018 i 40/2021),
- 9) **Zakon o finansiranju političkih aktivnosti** ("Službeni glasnik RS", br. 43/2011, 123/2014 i 88/2019),
- 10) **Zakon o otvorenim investicionim fondovima sa javnom ponudom** ("Službeni glasnik RS", broj 73/2019),
- 11) **Zakon o alternativnim investicionim fondovima** ("Službeni glasnik RS", broj 73/2019),
- 12) **Zakon o platnim uslugama** ("Službeni glasnik RS", br. 139/2014 i 44/2018).

U ovom delu napisa ćemo ukratko obrazložiti šta navedeni zakoni regulišu u vezi sa ugovaranjem revizije redovnih godišnjih finansijskih izveštaja:

1. **Zakon o računovodstvu propisuje** da se revizija redovnih godišnjih i konsolidovanih godišnjih finansijskih izveštaja obavlja u skladu sa propisima kojima se uređuje revizija, tj. u skladu sa **Zakonom o reviziji** (pod obavljanjem revizije podrazumeva se i njeno ugovaranje);
2. **Zakon o reviziji** reguliše opštu obaveznost revizije redovnih godišnjih finansijskih izveštaja.

Zakonom o reviziji regulisana su i sledeća pitanja koja je bitno da obveznik revizije redovnih godišnjih finansijskih izveštaja za 2022. godinu zna prilikom ugovaranja revizije: 1/ datum do koga se ugovara revizija finansijskih izveštaja, 2/ profesionalna regulativa na osnovu koje se radi revizija finansijskih izveštaja, 3/ kome se može poveriti revizija finansijskih izveštaja, 4/ prava revizora i njegovo postupanje u slučaju otkrivanja materijalno značajnih radnji koje imaju elemente krivičnog dela;

1. **Zakon o privrednim društvima** nalaže obaveznu reviziju finansijskih izveštaja javnih akcionarskih društava i reguliše ko bira eksternog revizora;
2. **Zakonom o bankama** regulisana su određena pitanja revizije redovnih godišnjih finansijskih izveštaja banaka. Ovim zakonom u vezi sa ugovaranjem revizije finansijskih izveštaja regulisano je pitanje izbora eksternog revizora i obaveznosti revizije i u godini osnivanja banke;
3. **Zakonom o osiguranju** regulisana je revizija redovnih godišnjih finansijskih izveštaja društava za osiguranje. Ovim zakonom u vezi sa ugovaranjem revizije finansijskih izveštaja regulisano je pitanje izbora eksternog revizora;
4. **Zakonom o tržištu kapitala** regulisana je revizija redovnih godišnjih finansijskih izveštaja javnih društava. Ovim zakonom u vezi sa ugovaranjem revizije finansijskih izveštaja regulisano je pitanje izbora eksternog revizora finansijskih izveštaja javnih društava;
5. **Zakon o javnim preduzećima** nalaže da sva javna preduzeća nezavisno od svoje veličine rade reviziju svojih redovnih godišnjih finansijskih izveštaja;
6. **Zakon o energetici** nalaže da se pred revizora pored opštih zahteva koji se inače postavljaju pred eksternu reviziju, postavi i zahtev da eksterna revizija potvrdi ili demantuje poštovanje načela izbegavanja diskriminacije i međusobnog subvencionisanja;
7. **Zakon o finansiranju političkih aktivnosti** nalaže da sve političke stranke nezavisno od svoje veličine rade reviziju svojih redovnih godišnjih finansijskih izveštaja;
8. **Zakon o otvorenim investicionim fondovima sa javnom ponudom** propisuje da je društvo za upravljanje dužno da javno objavi i Komisiji za hartije od vrednosti dostavi godišnje finansijske izveštaje za društvo i za investicione fondove kojima ono upravlja, sa izveštajem eksternog revizora, do 30. aprila tekuće godine za prethodnu godinu;
9. **Zakon o alternativnim investicionim fondovima** propisuje da društvo za upravljanje alternativnim fondom i alternativnim investicionim fondom vođenje poslovnih knjiga, sastavljanje i reviziju finansijskih izveštaja vrše u skladu sa zakonima kojima se uređuju računovodstvo i revizija, kao i podzakonskim aktima Komisije za hartije od vrednosti;
10. **Zakon o platnim uslugama** nalaže da je platna institucija dužna da obezbedi reviziju svojih finansijskih izveštaja u skladu sa zakonom kojim se uređuje revizija. Ovaj zakon propisuje obavezu eksternom revizoru koji obavlja reviziju finansijskih izveštaja platne institucije da bez odlaganja obavesti Narodnu banku Srbije o pojedinim činjenicama utvrđenim tokom obavljanja revizije.

5. *Zakonom o osiguranju* regulisana je revizija redovnih godišnjih finansijskih izveštaja društava za osiguranje. Ovim zakonom u vezi sa ugovaranjem revizije finansijskih izveštaja regulisano je pitanje izbora eksternog revizora;
6. *Zakonom o tržištu kapitala* regulisana je revizija redovnih godišnjih finansijskih izveštaja javnih društava. Ovim zakonom je u vezi sa ugovaranjem revizije finansijskih izveštaja regulisano je pitanje izbora eksternog revizora finansijskih izveštaja javnih društava;
7. *Zakon o javnim preduzećima* nalaže da sva javna preduzeća nezavisno od svoje veličine rade reviziju svojih redovnih godišnjih finansijskih izveštaja;
8. *Zakon o energetici* nalaže da se revizor pored opštih zahteva koji se inače postavljaju pred eksternu reviziju, postavi i zahtev da eksterna revizija potvrdi ili demantuje poštovanje načela izbegavanja diskriminacije i međusobnog subvencionisanja.
9. *Zakon o finansiranju političkih aktivnosti* nalaže da sve političke stranke nezavisno od svoje veličine rade reviziju svojih redovnih godišnjih finansijskih izveštaja;
10. *Zakon o investicionim fondovima* nalaže obaveznu reviziju finansijskih izveštaja investicionih fondova i društava za upravljanje investicionim fondovima - što se odnosi i na godinu u kojoj je investicioni fond osnovan;
11. *Zakon o platnim institucijama* nalaže da je platna institucija dužna da obezbedi reviziju svojih finansijskih izveštaja u skladu sa zakonom kojim se uređuje revizija. Ovaj zakon propisuje obavezu eksternom revizoru koji obavlja reviziju finansijskih izveštaja platne institucije da bez odlaganja obavesti Narodnu banku Srbije o pojedinim činjenicama utvrđenim tokom obavljanja revizije.

1.1. Obaveznost revizije finansijskih izveštaja

U Republici Srbiji obaveznost revizije godišnjih finansijskih izveštaja zasnovana je na više kriterijuma:

1. veličini pravnih lica i visini ostvarenih prihoda,
2. povezivanju kapitalom pravnih lica,
3. rsti delatnosti pravnog lica,
4. finansijskim aktivnostima pravnog lica (emitovanju hartija od vrednosti).

Direktni i indirektni korisnici budžetskih sredstava koji poslovne knjige vode u skladu sa propisima o budžetskom računovodstvu nemaju obavezu revizije finansijskih izveštaja prema **Zakonu o reviziji**, već prema propisima o budžetskom računovodstvu i **Zakonu o državnoj revizorskoj instituciji**. Sem toga, obveznici revizije nisu ni crkve i verske zajednice, osim, potencijalno, u delu obavljanja privredne ili druge delatnosti, u skladu sa propisima kojima je uređeno obavljanje tih delatnosti.

Posebne ugovorene revizije finansijskih izveštaja pravnih lica i preduzetnika smatraju se dobrovoljnom revizijom godišnjih finansijskih izveštaja u smislu *Zakona o reviziji*.

Ona pravna lica koja nisu obveznici reviziji, kao i preduzetnici, mogu da odluče da vrše reviziju finansijskih izveštaja, u skladu sa *Zakonom o reviziji*.

Članom 114. stav 1. tačka 1) *Zakona o reviziji* predviđena je novčana kazna od 300.000,00 do 3.000.000,00 dinara za privredni prestup za obveznika revizije ako ne izabere društvo za reviziju na način i u roku iz člana 32. ovog zakona:

"Subjekat revizije kod kojeg se vrši revizija, dužan je da zaključi ugovor o obavljanju zakonske revizije s društvom za reviziju najkasnije do 30. septembra poslovne godine na koju se revizija odnosi, na osnovu odluke skupštine ili drugog nadležnog organa utvrđenog opštim aktom tog subjekta o izboru društva za reviziju. Rok iz stava 1. ovog člana može da bude produžen najkasnije do 30. novembra poslovne godine u slučaju revizije konsolidovanih finansijskih izveštaja.

Izuzetno od stava 1. ovog člana skupština, odnosno organ utvrđen opštim aktom subjekta revizije kod kojeg se vrši revizija, a koje finansijske izveštaje sastavlja sa stanjem na poslednji dan poslovne godine koja je različita od kalendarske, bira društvo za reviziju i zaključuje ugovor o obavljanju zakonske revizije sa društvom za reviziju najkasnije tri meseca pre isteka tako određene poslovne godine na koju se revizija odnosi. Zabranjuje se svaka ugovorna odredba kojom se ograničava izbor skupštine akcionara ili članova subjekta revizije iz stava 1. ovog člana na određene kategorije ili liste licenciranih ovlašćenih revizora ili društava za reviziju u pogledu imenovanja određenog licenciranog revizora ili društva za reviziju radi obavljanja zakonske revizije tog subjekta."

*Zakonom o javnim nabavkama ("Službeni glasnik RS", br. 91/2019) nije propisana obaveznost revizije finansijskih izveštaja, ali je dozvoljena mogućnost privrednom subjektu koji je oglosio nabavku da može od ponuđača zahtevati izveštaj o reviziji finansijskih izveštaja. U Zakonu o reviziji **ne postoji** odredba da novoosnovana pravna lica nisu obveznici revizije.*

1.1.1. Obaveznost revizije finansijskih izveštaja zasnovana na veličini pravnog lica i visini ostvarenih prihoda

Revizija redovnih godišnjih finansijskih izveštaja obavezna je za velika i srednja pravna lica (član 26. stav 1. *Zakona o reviziji*). Ova obaveza važi, kako za privredna društva, tako i za sva druga pravna lica (nevladine organizacije, udruženja građana, sportska udruženja i klubove, komore, saveze, društvene i druge organizacije) pod uslovom da su se u skladu sa *Zakonom o računovodstvu* na osnovu podataka iz redovnih godišnjih finansijskih izveštaja za 2021. godinu klasifikovala kao srednja ili velika pravna lica. Ogranci stranih pravnih lica koji su registrovani u Republici Srbiji i obavljaju privrednu delatnost na teritoriji Republike Srbije dužni su da se klasifikuju po veličini i ukoliko su se na osnovu podataka iz redovnih godišnjih finansijskih izveštaja za 2021. godinu klasifikovala kao srednja ili velika pravna lica obveznici su revizije redovnih godišnjih finansijskih izveštaja za 2022. godinu.

Napominjemo da razvrstavanje u skladu sa kriterijuma iz *Zakona o računovodstvu* vrši pravno lice samostalno na dan sastavljanja finansijskih izveštaja i dobijene podatke **koristi za narednu poslovnu godinu.**

To znači da se **prilikom utvrđivanja obaveze revizije redovnih godišnjih finansijskih izveštaja za 2022. godinu uzima u obzir stanje utvrđeno na osnovu podataka iz finansijskih izveštaja za 2021. godinu.**

Nezavisno od kriterijuma za razvrstavanje pod velikim pravnim licima se po definiciji podrazumevaju i Narodna banka Srbije, banke i druge finansijske institucije nad kojima, saglasno zakonu, nadzor vrši Narodna banka Srbije, društva za osiguranje, davaoci finansijskog lizinga, dobrovoljni penzijski fondovi, društva za upravljanje dobrovoljnim penzijskim fondovima, otvoreni i zatvoreni investicioni fondovi, društva za upravljanje investicionim fondovima, berze i brokersko-dilerska društva, kao i faktoring društva u smislu ovog zakona smatraju se velikim pravnim licima.

Stavom 1. člana 26. *Zakona o reviziji* predviđeno su obveznici revizije i sva pravna lica, odnosno preduzetnici čiji ukupan prihod ostvaren u prethodnoj poslovnoj godini prelazi 4.400.000 EUR u dinarskoj protivvrednosti. Dakle, sva pravna lica i preduzetnici koji su u 2021. godini ostvarili ukupan prihod veći od 517.361.240,00 din. su obveznici revizije redovnih godišnjih finansijskih izveštaja za 2022. godinu.

Napomena: U prethodnom Zakonu o reviziji radilo se o poslovnom prihodu, a u novom ***Zakonu o reviziji*** se radi o ukupnom prihodu.

1.1.2. Obaveznost revizije finansijskih izveštaja zasnovana na povezivanju pravnih lica po osnovu kapitala

Revizija konsolidovanih finansijskih izveštaja za 2021. godinu obavezna je za matična pravna lica koja će ih sastaviti u skladu sa članom 31. *Zakona o računovodstvu*. Članom 32. *Zakona o računovodstvu* propisana su izuzeća od obaveze sastavljanja konsolidovanih finansijskih izveštaja.

Konsolidovani finansijski izveštaji za 2015. godinu koje će po prvi put uraditi matično pravno lice biće odmah predmet revizije.

Članom 55. stav 4. *Zakona o bankama* propisano je, kada su u pitanju banke, delimično izuzeće u vezi sa pripadnošću grupi za konsolidovanje. Naime, uz saglasnost Narodne banke Srbije, podređeno društvo koje nije banka ne mora biti uključeno u reviziju konsolidovanih finansijskih izveštaja grupe ako je:

- njegov kapital, prema bilansu stanja, manji od 5% ukupnog kapitala banke, odnosno bankarskog holdinga;
- tokom prethodne poslovne godine ostvarilo manje od 5% prihoda banke, odnosno bankarskog holdinga.

Međutim, uz saglasnost ili na zahtev Narodne banke Srbije, podređeno društvo koje nije banka ne mora biti uključeno u reviziju bankarske grupe ako bi to, prema mišljenju Narodne banke Srbije, doprinelo objektivnom sagledavanju finansijskog stanja te grupe.

Zakon o reviziji nije propisao obavezu reviziju redovnih godišnjih finansijskih izveštaja matičnog pravnog lica samo po osnovu činjenice da je u pitanju matično pravno lice. Predmet obavezne revizije su konsolidovani finansijski izveštaji (za čije je sastavljanje *Zakonom o računovodstvu* obavezano matično pravno lice). Slična konstatacija se može dati i za redovne godišnje finansijske izveštaje bilo kojeg njegovog zavisnog pravnog lica. Međutim, revizija konsolidovanih finansijskih izveštaja se ne može uraditi samo proverom postupaka konsolidovanja, već, suštinski gledano, revizor se mora uveriti u ispravnost i redovnih godišnjih finansijskih izveštaja, kako matičnog, tako i svih njegovih zavisnih pravnih lica. Ako redovni godišnji finansijski izveštaji matičnog pravnog lica nisu predmet obavezne revizije (ni po osnovu veličine, niti po osnovu nekog drugog kriterijuma), matično pravno lice ugovor o reviziji sklapa sa revizorom samo za reviziju konsolidovanih finansijskih izveštaja. Podrazumeva se da će revizor pri ugovaranju revizije takvih konsolidovanih finansijskih izveštaja uzeti u obzir i činjenicu da pojedinačni finansijski izveštaji matičnog pravnog lica nisu bili predmet obavezne revizije i da ih on suštinski mora revidirati (što će naravno uticati i na obim njegovog posla, kao i na cenu revizije konsolidovanih finansijskih izveštaja). Međutim, kada su u pitanju banke situacija je nešto drugačija. Član 55. stav 2. *Zakona o bankama* propisuje da je svako podređeno društvo banke ili bankarskog holdinga obavezno da obezbedi spoljnu reviziju svojih pojedinačnih godišnjih finansijskih izveštaja.

1.1.3. Obaveznost revizije finansijskih izveštaja zasnovana na emitovanju hartija od vrednosti

Zakon o tržištu kapitala zahteva da javno društvo sastavi godišnji izveštaj, koji između ostalog sadrži i izveštaj revizora o finansijskim izveštajima (član 50.). Sem toga revizija redovnih godišnjih finansijskih izveštaja za 2022. godinu obavezna je za emitente hartija od vrednosti i drugih finansijskih instrumenata koji ih emituju putem javne ponude. Oni su dužni da pribave izveštaj o izvršenoj reviziji za godinu koja prethodi godini u kojoj vrše izdavanje hartija od vrednosti, odnosno drugih finansijskih instrumenata. **Naime, ova pravna lica su obveznici revizije ne samo u situaciji kada su ranije emitovala hartije od vrednosti i druge finansijske instrumente, već i kada nameravaju da to urade.** Na primer, ukoliko to žele da urade u 2023. godini oni su obveznici revizije redovnih godišnjih finansijskih izveštaja za 2022. godinu po osnovu odredbi člana 26. stav 3. *Zakona o tržištu kapitala*: deo prospekta čine finansijski izveštaj za najmanje dve poslednje godine sa izveštajem revizora, kao i godišnji izveštaj o poslovanju. Naredne godine ovo pravno lice ako je i nadalje javno društvo obveznik je revizije čak i ako ne namerava da javno emituje nove hartije od vrednosti (to je, kao što smo već rekli, zahtev člana 50. *Zakona o privrednim društvima*).

Ako je u pitanju **javno akcionarsko društvo**, bez obzira na njegovu veličinu, obaveza revizije finansijskih izveštaja propisana je i članom 453. stav 1. *Zakona*

o privrednim društvima. Javna akcionarska društva su ona čijim se akcijama trguje na regulisanom finansijskom tržištu i MTP (multilateralna trgovačka platforma). U slučaju da akcionarsko društvo nije javno akcionarsko društvo onda ono za određivanje da li je obveznik revizije redovnih godišnjih finansijskih izveštaja primenjuje i sve ostale kriterijume iz **Zakona o reviziji**. Dakle, sama činjenica da je neko privredno društvo akcionarsko ne znači i da je obveznik revizije. *Na primer, akcionarska društva koja nisu javna i koja su razvrstana u mala pravna lica i koja nisu nikome matično pravno lice nisu obveznici revizije.*

1.1.4. Obaveznost revizije finansijskih izveštaja zasnovana na činjenici da je u pitanju javno preduzeće

Zakonom o javnim preduzećima propisano je da javno preduzeće, **bez obzira na svoju veličinu**, mora uraditi reviziju svojih finansijskih izveštaja i da tu reviziju mora uraditi ovlašćeni revizor (član 65 stav 1. Zakona o javnim preduzećima). Može se odmah primetiti da ovaj zakon upotrebljava izraz «ovlašćeni revizor» a **Zakon o reviziji** zahteva da reviziju radi nezavistan revizor, koji naravno mora biti i ovlašćeni revizor. Navedeni zakon posebno propisuju koji uslovi moraju biti ispunjeni da bi revizor bio nezavistan. U tom smislu naša je preporuka da i javna preduzeća poštuju odredbe ovog zakona.

1.1.5. Obaveznost revizije finansijskih izveštaja političkih stranaka

Zakonom o finansiranju političkih aktivnosti propisano je da su politički subjekti koji imaju predstavnike u predstavničkim telima i registrovane političke stranke dužni da, **bez obzira na svoju veličinu**, urade reviziju svojih finansijskih izveštaja. Taj izveštaj zajedno sa godišnjim finansijskim izveštajem, kao i izveštajem o priložima i imovini, dužni su da podnesu Agenciji za borbu protiv korupcije do 15. aprila tekuće godine za prethodnu godinu.

U vezi sa obavezom revizije finansijskih izveštaja političkih stranaka koje su razvrstane u mala pravna lica Ministarstvo finansija je izdalo **mišljenje br. 401-00-01891/2005-08 od 30.09.2005. godine**, u kome iznosi mišljenje da su sve političke stranke, bez obzira na veličinu obveznici revizije finansijskih izveštaja.

1.1.6. Obaveznost revizije finansijskih izveštaja privrednih subjekata koji obavljaju energetske delatnosti

Članom 18. **Zakona o energetici** propisano je da energetski subjekt koji obavlja jednu ili više energetskih delatnosti čije su cene regulisane ili koji pored tih energetskih delatnosti obavlja i druge energetske, odnosno druge delatnosti koje se u smislu ovog zakona ne smatraju energetskim delatnostima, dužan je da u cilju izbegavanja diskriminacije, međusobnog subvencionisanja i poremećaja konkurencije u svojim računovodstvenim internim obračunima vodi zasebne račune za svaku od energetskih delatnosti i zbirno za druge delatnosti koje se u smislu ovog zakona ne smatraju energetskim delatnostima i da sačini godišnji bilans stanja i bilanse uspeha za svaku delatnost pojedinačno, u skladu sa ovim zakonom, zakonom kojim se uređuje položaj privrednih subjekata i zakonom kojim se uređuje računovodstvo i revizija. Sem toga energetski subjekt koji ima obavezu revizije godišnjih finansijskih izveštaja u skladu sa zakonom kojim se uređuje računovodstvo i revizija, **dužan je da obezbedi reviziju godišnjih finansijskih izveštaja koja treba da potvrdi poštovanje načela izbegavanja diskriminacije i međusobnog subvencionisanja.** Energetski subjekt je dužan da u svom opštem aktu o računovodstvu i računovodstvenim politikama utvrdi pravila za raspoređivanje zajedničkih bilansnih pozicija koje će primenjivati pri izradi računovodstvenih internih obračuna po delatnostima.

1.2. Organi obveznika revizije koji odlučuju o izboru nezavisnog revizora

Nadležni organ obveznika revizije odlučuje o izboru preduzeća za reviziju u skladu sa relevantnim zakonom.

Kada su u pitanju **društva sa ograničenom odgovornošću i akcionarska društva Zakonom o privrednim društvima** regulisano je da:

- ako osnivačkim aktom nije drugačije propisano skupština članova **društva sa ograničenom odgovornošću** odlučuje o imenovanju revizora društva i utvrđuje naknadu za njegov rad (član 200. tačka 7.) Zakona o privrednim društvima);
- skupština akcionara odlučuje o izboru revizora finansijskih izveštaja **akcionarskog društva** i naknadi za njegov rad (član 329. tačka 14.) **Zakona o privrednim društvima**).

Za **javna preduzeća čiji je osnivač Republika Srbija** propisano je **Zakonom o javnim preduzećima** da ima komisiju za reviziju. Komisija za reviziju ima tri člana koje imenuje nadzorni odbor. Član komisije za reviziju ne može biti direktor javnog preduzeća. Komisija za reviziju:

1. priprema, predlaže i proverava sprovođenje računovodstvenih politika i politika upravljanja rizicima;
2. ispituje primenu računovodstvenih standarda u pripremi finansijskih izveštaja i ocenjuje sadržinu tih izveštaja;
3. ispituje ispunjenost uslova za izradu konsolidovanih finansijskih izveštaja;
4. učestvuje u postupku izbora revizora i predlaže kandidata za revizora;
5. u slučaju potrebe daje obrazloženi predlog za otkaz ugovora sa revizorom;
6. vrši nadzor nad postupkom revizije, uključujući i određivanje ključnih pitanja koja treba da budu predmet revizije;
7. vrši proveru nezavisnosti i objektivnosti revizora;
8. vrši druge poslove koje joj poveri nadzorni odbor.

U *Zakonu o javnim preduzećima* nije izričito navedeno ko ugovara eksternu reviziju, ali iz navedenih nadležnosti nadzornog odbora može se izvući zaključak da je on za to merodavan.

Članom 10v. **Zakona o finansijskom lizingu** regulisano je da skupština davaoca finansijskog lizinga imenuje i razrešava eksternog revizora.

1.3. Subjekti kojima se poverava revizija finansijskih izveštaja

Članom 4. Zakona o reviziji je propisao da u Republici Srbiji reviziju redovnih godišnjih finansijskih izveštaja može da obavlja:

1. društvo za reviziju koje ima u radnom odnosu sa punim radnim vremenom zaposlenog najmanje jednog licenciranog ovlašćenog revizora i ispunjava druge uslove utvrđene ovim zakonom;
2. društvo za reviziju države članice koje je za obavljanje revizije dobilo dozvolu u skladu sa ovim zakonom, odnosno koje je registrovano za obavljanje revizije u smislu ovog zakona;
3. društvo za reviziju treće zemlje koje je za obavljanje revizije dobilo dozvolu u skladu sa ovim zakonom;
4. samostalni revizor;
5. revizor države članice koji ima važeću licencu i dozvolu za obavljanje revizije, koje su izdate od nadležnog organa u Republici Srbiji, a koji je registrovan kao samostalni revizor u skladu sa ovim zakonom;
6. revizor treće zemlje koji ima važeću licencu i dozvolu za obavljanje revizije, koje su izdate od nadležnog organa u Republici Srbiji, a koji je registrovan kao samostalni revizor u skladu sa ovim zakonom.

Društva za reviziju iz stava 1. ovog člana obavljaju reviziju preko licenciranih ovlašćenih revizora.

Članom 12. Zakona o reviziji propisano je da reviziju mogu da obavljaju društva za reviziju u kojima:

1. većinu glasačkih prava imaju društva za reviziju, odnosno licencirani ovlašćeni revizori ili društva za reviziju država članica, odnosno revizori država članica;
2. većina, a najviše do tri četvrtine članova organa upravljanja moraju da budu licencirani ovlašćeni revizori ili društva za reviziju, odnosno revizori ili društva za reviziju država članica.

Ako se organ upravljanja iz stava 1. tačka 2) ovog člana sastoji od dva člana, jedan od njih mora da bude licencirani ovlašćeni revizor ili društvo za reviziju, odnosno revizor ili društvo za reviziju države članice.

Ako organ upravljanja iz stava 1. tačka 2) ovog člana čini jedan član, on mora da bude licencirani ovlašćeni revizor ili društvo za reviziju, odnosno revizor ili društvo za reviziju države članice.

Članom 22. Zakona o reviziji propisano je da je društvo za reviziju dužno da zaključi ugovor o osiguranju od odgovornosti za štete prouzrokovane korisnicima izveštaja o reviziji usled grešaka ili propusta u vršenju profesionalne delatnosti revizora.

Obaveza zaključenja ugovora o osiguranju od odgovornosti iz stava 1. člana 22. mora da bude ispunjena najkasnije dan pre početka obavljanja revizije finansijskih izveštaja.

Iznos najniže sume osiguranja na osnovu koje se plaća premija osiguranja za pojedinačni osigurani slučaj

za svaku poslovnu godinu utvrđuje se kao veći iznos od sledećih iznosa:

1. od najviše cene za usluge revizije na osnovu pojedinačnog ugovora o reviziji zaključenog u prethodnoj godini pomnoženo sa 15;
2. od zbira cena za usluge revizijena osnovu svih ugovora o reviziji zaključenih u prethodnoj godini, pomnoženo sa 2,5.

Pojedinačni osigurani slučaj iz stava 3. člana 22. je šteta nastala u vezi sa izdatim revizorskim izveštajem. Članom 31. Zakona o reviziji propisano je da reviziju obavljaju licencirani ovlašćeni revizori zaposleni u društvu za reviziju, odnosno samostalni revizor pod uslovom da su članovi Komore ovlašćenih revizora. Društvo za reviziju, odnosno samostalni revizor mogu pojedine poslove u postupku revizije da povere i drugim licima koja su zaposlena u društvu za reviziju, odnosno kod preduzetnika - samostalnog revizora, a koja nemaju licencu za rad na poslovima revizije, pod uslovom da je njihov rad planiran i nadziran od strane licenciranog ovlašćenog revizora.

Reviziju redovnih godišnjih finansijskih izveštaja društava od javnog interesa i konsolidovanih godišnjih finansijskih izveštaja velikih grupa pravnih lica u smislu zakona kojim se uređuje računovodstvo, može da obavlja društvo za reviziju koje ima u radnom odnosu sa punim radnim vremenom zaposlena najmanje četiri licencirana ovlašćena revizora, osim ako posebnim zakonom nije drukčije uređeno. Preduzeće za reviziju mora imati dozvolu za rad. Članom 13. Zakona o reviziji propisano je da dozvolu za obavljanje revizije na osnovu koje se društvo za reviziju, odnosno samostalni revizor registruje za obavljanje revizije, rešenjem izdaje Ministarstvo finansija. Na sajtu Komore ovlašćenih revizora na adresi: http://www.kor.rs/registri_preduzeca.asp mogu se naći podaci o društvima za reviziju koja imaju dozvolu Ministarstva finansija (na dan 27. jul 2022. godine ima ih 78).

Komora ovlašćenih revizora vodi registar društava za reviziju i samostalnih revizora. **Zamena društva za reviziju i revizora** - Članom 50. **Zakona o reviziji** propisano je da društvo za reviziju može da obavlja najviše 10 godina uzastopno reviziju kod istog društva od javnog interesa od početka obavljanja revizije, osim ako posebnim zakonom nije drukčije uređeno. Nakon isteka maksimalno dozvoljenog perioda iz stava 1. ovog člana društvo za reviziju ne može da obavlja reviziju kod istog društva od javnog interesa naredne četiri godine. Društva za reviziju dužna su da najkasnije svake sedme godine od početka obavljanja revizije finansijskih izveštaja kod istog obveznika revizije izvrše zamenu licenciranog ovlašćenog revizora, potpisnika revizorskog izveštaja, odnosno ključnog revizorskog partnera. Licencirani ovlašćeni revizor, odnosno ključni revizorski partner može ponovo da obavlja reviziju kod istog obveznika revizije tri godine od datuma potpisivanja poslednjeg revizorskog izveštaja za tog obveznika. Kada su u pitanju **banke**, **Zakon o bankama članom** 52. stav 2. nalaže da spoljni revizor može kod banke obavljati najviše pet uzastopnih revizija redovnih godišnjih finansijskih izveštaja. Na isti način ovo pitanje reguliše i **Zakon o tržištu kapitala**. U članu 54. stav 1. tog zakona propisano je da pravno lice koje obavlja reviziju može obaviti najviše **pet uzastopnih revizija** godišnjih finansijskih izveštaja kod istog javnog društva. Članom 13d stav 3. **Zakona o finansijskom lizingu** je, takođe, propisano isto rešenje. Eksterni revizor može kod **davaoca lizinga** obavljati najviše **pet uzastopnih revizija** godišnjih finansijskih izveštaja. Članom 27a **Zakona o dobrovoljnim penzijskim fondovima i penzijskim planovima** propisano je da eksterni revizor može obavljati najviše tri uzastopne revizije godišnjih finansijskih izveštaja za **društvo za upravljanje i dobrovoljni penzijski fond**. U nastavku navodimo još neke specifičnosti pri izboru lica kojem se poverava revizija finansijskih izveštaja. Te specifičnosti postoje kod banaka, društava za osiguranje i javnih društava. Članom 52. **Zakona o bankama** propisano je da o imenovanju spoljnog revizora banka ili bankarski holding obaveštavaju Narodnu banku Srbije u roku od 15 dana od dana tog imenovanja. Narodna banka Srbije, na osnovu kriterijuma koje propiše, utvrđuje i objavljuje listu spoljnih revizora koji mogu vršiti reviziju. Na sajtu Narodne banke Srbije objavljena je lista eksternih revizora. Na ovoj listi na dan 27. jul 2022. godine ima devet društava za reviziju. Članom 193. **Zakona o osiguranju** propisano je da je **društvo za osiguranje** dužno da zatraži prethodnu saglasnost Narodne banke Srbije na predlog odluke o izboru društva za reviziju koje će obaviti reviziju njegovih finansijskih izveštaja.

Članom 53. stav 3. **Zakona o tržištu kapitala** lice koje obavlja reviziju finansijskih izveštaja javnih društava mora imati najviše profesionalno zvanje u oblasti revizije, prema zakonu kojim se uređuje revizija, kao i najmanje tri godine iskustva u obavljanju poslova revizije i mora biti nezavisno od javnog društva u kome obavlja reviziju. Na sajtu Komisije za hartije od vrednosti objavljena je lista eksternih revizora javnih društava.

Na ovoj listi na dan 01.02.2016. godine ima:

1. devet društava za reviziju koja mogu da obavljaju reviziju finansijskih izveštaja javnih društava čije su hartije od vrednosti uključene na MTP,
2. sedam društava za reviziju koja mogu da obavljaju reviziju finansijskih izveštaja javnih društava čije su hartije od vrednosti uključene na Open Market ili MTP i
3. 10 društava za reviziju koja mogu da obavljaju reviziju finansijskih izveštaja javnih društava čije su hartije od vrednosti uključene na LISTING, Open Market ili MTP.

1.4. Ugovor o reviziji i krajnji rok za njegovo zaključivanje

Skupština, odnosno organ utvrđen opštim aktom pravnog lica kod kojeg se obavlja revizija, bira društvo za reviziju finansijskih izveštaja za tekući izveštajni period najkasnije do **30. septembra 2022. godine.**

Izuzetno se novi ugovor o reviziji može zaključiti i posle kraja kalendarske, odnosno poslovne godine ukoliko je ranije zaključen ugovor raskinut iz opravdanih razloga (kao što je smanjenje ispod dozvoljenog broja licenciranih ovlašćenih revizora u društvu za reviziju). Neslaganje mišljenja o računovodstvenom tretmanu ili revizorskim postupcima ne smatraju se opravdanim razlogom za raskid ugovora.

Kod pravnih lica čija je poslovna godina različita od kalendarske, skupština, odnosno organ utvrđen opštim aktom pravnog lica bira društvo za reviziju najkasnije tri meseca pre isteka tako određene poslovne godine na koju se revizija odnosi - ova odredba se primenjuje i za reviziju redovnih godišnjih finansijskih izveštaja za 2022. godinu. *Na primer, ako je datum sastavljanja redovnih godišnjih finansijskih izveštaja 31. oktobar 2022. godine krajnji rok za ugovaranje revizije je 31. jul 2022. godine.*

Kod novoosnovanih privrednih subjekata postoji problem da se ispoštuje odredba člana 32. stav 1. Zakona o reviziji (da se revizija ugovori do 30. septembra 2022. godine), jer oni tek na kraju 2022. godine mogu da urade klasifikaciju svoje veličine i da utvrde da li su veliko, srednje, malo ili mikro pravno lice. Stavom 2. člana 24. predviđeno je da rok za ugovaranje revizije konsolidovanih finansijskih izveštaja može biti produžen do 30. novembra.

Iznos naknade za obavljanje revizije ne sme da bude povezan sa pružanjem dodatnih usluga pravnom licu kod kojeg se vrši revizija, niti sa vrstom očekivanog/željenog mišljenja. Iznos naknade prvenstveno treba da zavisi od obima posla, potrebe da se angažuju iskusniji revizori i specijalizovani stručnjaci i sl. Zakonom o reviziji nisu uspostavljeni čvrsti parametri za određivanje visine naknade za obavljanje revizije.

Revizija se obavlja na osnovu ugovora koji je obveznik revizije dužan da zaključi sa preduzećem za reviziju. Članom 33. Zakona o reviziji propisano je sledeće: "Međusobna prava i obaveze društva za reviziju i subjekta revizije kod kojeg se vrši revizija uređuju se ugovorom o reviziji.

Ugovor o reviziji mora biti zaključen u pisanom obliku.

Ugovor o reviziji mora biti posebno zaključen za svako angažovanje društva za reviziju.

Ugovor o reviziji, pored elemenata propisanih zakonom kojim se uređuju obligacioni odnosi, mora da sadrži:

- 1) strukturu revizorskog tima;
- 2) podatke o planiranom broju sati za obavljanje revizije, po članovima revizorskog tima;
- 3) odredbu da revizorsko društvo po završetku revizije sastavlja obračun potrošenih sati po članovima revizorskog tima i ispostavlja konačni račun;
- 4) ukupnu cenu za uslugu revizije.

Društva za reviziju ne mogu ugovorene poslove da ustupaju drugim društvima za reviziju, osim ako ovim zakonom nije drukčije propisano. Ugovor o reviziji u toku obavljanja revizije ne može se raskinuti, sem ukoliko za to ne postoje opravdani razlozi. Razlike u mišljenjima, koje se odnose na oblast računovodstva i revizije, subjekta revizije i društva za reviziju ne mogu se smatrati opravdanim razlogom za raskid ugovora u smislu stava 6. ovog člana. Subjekt revizije i društvo za reviziju dužni su da obaveste Komisiju o raskidu ugovora iz stava 6. ovog člana i obustavljanju revizije, uz detaljno obrazloženje razloga koji su doveli do raskida. Društvo za reviziju dužno je da pre zaključenja ugovora o obavljanju zakonske revizije, odnosno prilikom nastavka obavljanja zakonske revizije postupa u skladu sa zahtevima iz člana 29. ovog zakona.

U slučaju zakonske revizije društava od javnog interesa, raskid ugovora o reviziji, kad za to postoje opravdani razlozi, pred nadležnim sudom mogu pokrenuti:

1. najmanje 5% akcionara ili vlasnika udela u tom društvu;
2. organi nadležni za nadzor nad poslovanjem tog društva;
3. Komisija."

1.5. Situacije u kojima revizor ne može obavljati reviziju finansijskih izveštaja privrednog subjekta

Opšta pravila kada licencirani ovlašćeni revizor i društvo za reviziju ne mogu da obavljaju reviziju kod obveznika revizije propisani su čl. 44. i 45. Zakona o reviziji:

"Licencirani ovlašćeni revizor ne može da obavlja reviziju kod pravnog lica:

- 1) *u kojem je vlasnik udela ili akcija ili ima značajan finansijski uticaj kod subjekta revizije ili ima značajan interes u povezanom pravnom licu subjekta revizije;*
- 2) *u kojem je direktor, odnosno član organa upravljanja ili nadzora, prokurist i punomoćnik subjekta revizije ili pravnog lica koje poseduje značajan interes u povezanom pravnom licu subjekta revizije;*

- 3) u kojem je direktor, odnosno član organa upravljanja ili nadzora ili prokurist njegov krvni srodnik u pravoj liniji, krvni srodnik u pobočnoj liniji zaključno sa trećim stepenom srodstva i supružnik;
- 4) u kojem je pružalo usluge iz člana 45. stav 1. tačka 3) ovog zakona;
- 5) ukoliko nastupe druge okolnosti koje mogu da utiču na nezavisnost licenciranog ovlašćenog revizora.

Zabrana obavljanja usluga navedenih u stavu 1. ovog člana se odnose i na licencirane ovlašćene revizore koji obavljaju reviziju konsolidovanih godišnjih finansijskih izveštaja kod subjekta revizije.

Zabrane iz stava 1. odnose se na godinu za koju se obavlja revizija, kao i na godinu u kojoj se obavlja revizija.

Licencirani ovlašćeni revizor ne može da traži niti da prima novčane i nenovčane poklone ili usluge od subjekta revizije kod koga obavlja reviziju ili drugog pravnog, odnosno fizičkog lica koje je u vezi sa tim subjektom revizije, osim ako bi objektivna, razumna i obaveštena treća strana njihovu vrednost ocenila neznatnom i zanemarljivom.

Zabrane iz st. 1. i 4. ovog člana odnose se i na članove revizorskog tima i druga lica koja nisu licencirani ovlašćeni revizori, a učestvuju u reviziji.

- 1) u kojem ima udele ili akcije, ili udele i akcije u povezanom pravnom licu sa subjektom revizije;
- 2) koje je vlasnik dela ili akcija društva za reviziju;
- 3) ako je društvo za reviziju, odnosno bilo koja organizaciona jedinica u mreži kojoj pripada, odnosno povezano lice sa društvom za reviziju pružalo pravnom licu u godini za koju se obavlja revizija, kao i u godini u kojoj se obavlja revizija sledeće usluge:
 - (1) ripremu i vođenje poslovnih knjiga i sastavljanje finansijskih izveštaja,
 - (2) pocenu vrednosti kapitala, imovine i/ili obaveza koja će biti reflektovana
 - (3) finansijskim izveštajima, odnosno u kojima postoji očigledan sukob interesa,
 - (3) zastupanj sudskim postupcima u vezi sa poreskim predmetima,
 - (4) obračun poreza i podnošenje poreskih prijava za fizička lica rukovodioce u sektoru finansija u privrednom društvu,
 - (5) sa e u vezi sa računovodstvenim knjiženjem poreskih obaveza,
 - (6) dizajn nje sistema interne revizije i interne kontrole kao i njihovo sprovođenje,
 - (7) dizajn nje i primenu informacionih sistema u računovodstvenoj oblasti,
 - (8) aktuarske usluge,
 - (9) druge usluge koje bi, u konkretnim okolnostima, mogle da ugroze nezavisnost licenciranog ovlašćenog revizora ili društva za reviziju i/ili da utiču na vrednovanje pozicija u finansijskim izveštajima;
- 4)) ako je povezano sa pravnim cem na drugi način, tako da takva povezanost može da utiče na nezavisnost i nepristrasnost obavljanja revizije.

Zabrana obavljanja usluga iz stava 1. ovog člana se odnosi i na društva za reviziju koja obavljaju reviziju konsolidovanih godišnjih finansijskih izveštaja kod subjekta revizije. Društvo za reviziju ne može da traži niti da prima novčane i nenovčane darove ili usluge od subjekta revizije kod koga obavlja reviziju ili drugog pravnog, odnosno fizičkog lica koje je u vezi sa tim subjektom revizije, osim ako bi objektivna, razumna i obaveštena treća strana njihovu vrednost ocenila neznatnom i zanemarljivom. U slučaju statusne promene subjekta revizije čiji su finansijski izveštaji predmet revizije, društvo za reviziju je dužno da proveri da li postoje moguće pretnje po njegovu nezavisnost, odnosno nezavisnost licenciranog ovlašćenog revizora u smislu čl. 29. i 30. ovog zakona i da najkasnije u roku od tri meseca od nastale statusne promene raskine poslovne odnose koji mogu uticati na njihovu nezavisnost." Smanjenje broja revizora - Članom 49. Zakona o reviziji regulisano je pitanje smanjenja broja revizora tokom obavljanja revizije. "Društvo za reviziju u kojem se broj licenciranih ovlašćenih revizora smanji ispod broja propisanog ovim zakonom, dužno je da o toj promeni obavesti Komoru i Komisiju u roku od osam dana od dana nastale promene.

Društvo za reviziju u kojem se u toku obavljanja revizije broj licenciranih ovlašćenih revizora smanji ispod broja propisanog članom 4. stav 1. tačka 1) ovog zakona, odnosno članom 31. stav 3. ovog zakona dužno je da u roku od tri meseca obezbedi zakonom propisan broj licenciranih ovlašćenih revizora ili da prekine poslove revizije i o tome obavesti pravno lice kod kojeg se obavlja revizija, Komoru i Komisiju u roku od osam dana od dana nastanka promene, a pravno lice započetu reviziju poverava drugom društvu za reviziju.

U slučajevima iz st. 1. i 2. ovog člana, društvo za reviziju ne može da zaključuje nove ugovore o obavljanju revizije dok ponovo ne ispuni uslove iz člana 4. stav 1. tačka 1) ovog zakona, odnosno člana 31. stav 3. ovog zakona i o tome obavesti Komoru i Komisiju." Čl. 53. i 54. **Zakona o bankama** propisane su situacije u kojima neko preduzeće za reviziju ne može da radi reviziju finansijskih izveštaja banke:

1. Banka ne može imenovati spoljnog revizora (u ovom Zakonu se pod spoljnim revizorom podrazumeva preduzeće za reviziju) čiji je prihod od revizije te banke u prethodnoj godini veći od polovine njegovih ukupnih prihoda;
2. Spoljni revizor može kod banke obavljati najviše pet uzastopnih revizija redovnih godišnjih finansijskih izveštaja;
3. Lice koje rukovodi revizijom banke i potpisuje izveštaj spoljnog revizora mora imati najviše profesionalno zvanje u oblasti revizije, prema zakonu kojim se uređuje revizija, tri godine iskustva u obavljanju poslova revizije banaka i mora biti nezavisno od banke. Ovo lice se ne smatra nezavisnim od banke ako je ono ili preduzeće za reviziju u kome je to lice angažovano, ili rukovodilac tog preduzeća - u tekućoj godini i u dve prethodne poslovne godine, kao i za vreme obavljanja revizije:
 - a. bilo lice povezano s bankom ili bilo kojim članom bankarske grupe,
 - b. bilo poslovni partner banke ili bilo kog člana bankarske grupe,
 - c. bilo lice koje ima direktno ili indirektno vlasništvo u banci ili članu bankarske grupe,
 - d. bilo likvidacioni ili stečajni upravnik člana bankarske grupe,
 - e. bilo ugovorna strana u ugovornom odnosu s licem koje bi moglo negativno uticati na njegovu nepristrasnost i nezavisnost.

1.6. Prava i obaveze revizora i njegovo postupanje u slučaju otkrivanja materijalno značajnih radnji koje imaju elemente krivičnog dela

Ovlašćeni revizor ima pravo uvida u sva dokumenta, poslovne knjige i obračune i da od članova organa upravljanja i rukovodstva pravnog lica zahteva i dobije sva dodatna objašnjenja neophodna za obavljanje revizije. Ovlašćeni revizor izabranog preduzeća za reviziju ima pravo da prisustvuje sednici skupštine, odnosno drugog organa, prilikom usvajanja godišnjih finansijskih izveštaja i da dobija sva potrebna obaveštenja i dokumenta koje dobijaju članovi organa upravljanja za tu sednicu. Ovlašćeni revizor je dužan da dobijene podatke i informacije koristi isključivo za potrebe revizije i ne može ih saopštiti trećim licima, osim u slučajevima kriminalnih radnji, u skladu sa **Međunarodnim standardima revizije** i u skladu sa zakonom. Licencirani ovlašćeni revizor i društvo za reviziju, dužni su da, kao poverljive, čuvaju sve podatke, činjenice i okolnosti koje su saznali tokom obavljanja revizije. Poslovne tajne i informacije dužna su da čuvaju i druga lica koja rade ili su radila u društvu za reviziju i kojima su na bilo koji način dostupni poverljivi podaci. Ova lica ne smeju da koriste ove podatke, niti smeju da omoguće njihovo korišćenje trećim licima. Poslovne tajne čuvaju se u skladu sa Zakonom o reviziji, osim ako posebnim propisima nije drukčije uređeno. Društvo za reviziju dužno je da omogući uvid u podatke u slučaju primene propisa koji regulišu sprečavanje pranja novca i finansiranje terorizma, u pretkrivičnim ili krivičnim postupcima, kao i kada njihovo dostavljanje pisanim putem zatraži sud u krivičnom ili pretkrivičnom postupku. U slučaju otkrivanja materijalno značajnih radnji koje imaju elemente krivičnog dela preduzeće za reviziju je dužno da u skladu sa **Međunarodnim standardima revizije**, obavesti rukovodstvo pravnog lica i nadležni državni organ, u skladu sa zakonom. Članom 58. **Zakona o bankama** propisana je obaveza eksternog revizora banke da obavesti upravni i izvršni odbor banke, odnosno člana bankarske grupe, kao i Narodnu banku Srbije, odmah nakon što za njih sazna, o svakoj činjenici koja predstavlja:

- povredu zakona i propisa Narodne banke Srbije,
- materijalno značajnu promenu finansijskog rezultata iskazanog u nerevidiranim godišnjim finansijskim izveštajima,
- povredu unutrašnjih procedura ili akata banke ili bankarske grupe kojoj banka pripada,
- okolnost koja bi mogla dovesti do materijalnog gubitka za banku ili člana bankarske grupe ili bi mogla ugroziti kontinuitet njihovog poslovanja.

Ova obaveštavanja se ne smatraju povredom tajnosti podataka banke ili poverljivih informacija i spoljni revizor zbog njega ne može snositi odgovornost. Prema članu 54. stav 8. **Zakona o tržištu kapitala** revizor javnog društva je dužan da obavesti Komisiju za hartije od vrednosti, upravni i izvršni odbor društva, i to odmah nakon što za njih sazna, o svakoj činjenici koja predstavlja:

1. povredu zakona i akata iz stava 5. ovog člana;
2. materijalno značajnu promenu finansijskog rezultata iskazanog u nerevidiranim godišnjim finansijskim izveštajima;
3. okolnost koja bi mogla dovesti do materijalnog gubitka ili bi mogla ugroziti kontinuitet poslovanja javnog društva.

Članom 27a stav 7. **Zakona o dobrovoljnim penzijskim fondovima i penzijskim planovima** propisano je da je eksterni revizor dužan da upravu društva za upravljanje, kao i Narodnu banku Srbije, obavesti, i to odmah nakon što za njih sazna, o svakoj činjenici koja predstavlja:

1. povredu zakona i akata Narodne banke Srbije;
2. materijalno značajnu promenu finansijskog rezultata iskazanog u nerevidiranim godišnjim finansijskim izveštajima;
3. povredu unutrašnjih procedura ili akata društva za upravljanje;
4. okolnost oja bi mogla dovesti do materijalnog gubitka za društvo za upravljanje ili bi mogla ugroziti kontinuitet njegovog poslovanja.

Članom 99. **Zakona o platnim institucijama** propisano je da je eksterni (spoljni) revizor dužan da Narodnu banku Srbije bez odlaganja obavesti o:

1. svakoj činjenici koja bi mogla da predstavlja povredu zakona ili propisa koju je učinila ili čini platna institucija;
2. materijalno značajnoj promeni finansijskog rezultata iskazanog u nerevidiranim godišnjim finansijskim izveštajima platne institucije;
3. okolnostima koje bi mogle dovesti do znatnog materijalnog gubitka za platnu instituciju ili ugroziti kontinuitet njenog poslovanja;
4. rezervama datim u mišljenju spoljnog revizora na finansijske izveštaje platne institucije.

Spoljni revizor je dužan da Narodnu banku Srbije obavesti o navedenim činjenicama i okolnostima i ako do saznanja o njima dođe tokom vršenja revizije finansijskih izveštaja pravnog lica koje je blisko povezano s platnom institucijom.

1.7. Mogućnost pružanja drugih usluga obvezniku revizije od strane eksternog revizora

Društvo za reviziju može, pored revizije, u okviru svoje registrovane delatnosti da obavlja i usluge iz oblasti finansija i računovodstva, usluge finansijskih analiza i kontrola, usluge poreskog i drugih vrsta poslovnog savetovanja, usluge procene vrednosti kapitala, imovine i obaveza, usluge sudskog veštačenja, usluge izrade i ekonomske ocene investicionih projekata i druge srodne usluge, osim ako posebnim propisom nije drukčije uređeno. Međutim, pojedinim obveznicima revizije je zakonskim propisima koji regulišu njihovo poslovanje zabranjeno da im revizori istovremeno obavljaju reviziju i pružaju neke od navedenih usluga. **Zakonom o reviziji** nije izričito navedeno koje usluge društvo za reviziju može pružati obvezniku revizije kod koga obavlja reviziju finansijskih izveštaja, ali je zato navedeno koje usluge ne može da pruža (što smo prikazali u okviru tačke 1.5.). Za određivanje koju vrstu usluga revizor može pružati klijentu revizije u godini za koju će raditi reviziju finansijskih izveštaja treba primeniti i odredbe **Kodeksa etike za profesionalne računovođe**. Prema tom kodeksu revizor, na primer, ne može voditi poslovne knjige klijentu revizije, niti sastavljati finansijske izveštaje koji su predmet revizije, ne može raditi vrednovanje stavki u finansijskim izveštajima koji su predmet revizije, niti može postavljati informacioni sistem klijenta revizije

Ali on može pružati savete u vezi sa izborom računovodstvenih politika i sa izborom metoda za procenu pojedinih stavki u finansijskim izveštajima. Članom 53. stav 3. Zakona o bankama propisano je da spoljni revizor ne može u istoj godini obavljati i reviziju finansijskih izveštaja banke i pružati joj konsultantske usluge, niti reviziju može vršiti za poslovnu godinu u kojoj joj je pružao te usluge. Članom 54. Zakona o tržištu kapitala propisano je da pravno lice koje obavlja reviziju ne može u istoj godini obavljati i reviziju finansijskih izveštaja javnog društva i pružati mu konsultantske usluge, niti reviziju može vršiti za poslovnu godinu u kojoj joj je pružao te usluge. Članom 27a Zakona o dobrovoljnim penzijskim fondovima i penzijskim planovima propisano je da eksterni revizor ne može u istoj godini obavljati i reviziju finansijskih izveštaja društva za upravljanje ili dobrovoljnog penzijskog fonda i pružati društvu za upravljanje druge usluge, niti može vršiti reviziju za poslovnu godinu u kojoj je društvu za upravljanje pružao te usluge.

2. Profesionalna regulativa koja se primenjuje pri ugovaranju revizije finansijskih izveštaja

Revizor i klijent revizije treba da se slože oko uslova angažovanja. **Međunarodni standard revizije 210 Uslovi revizijskih angažovanja** uspostavlja standarde i pruža smernice za:

- ugovaranje uslova revizijskog angažovanja sa klijentom i
- reakcije revizora na zahtev klijenta da se izmene uslovi angažovanja kojima se obezbeđuje niži stepen uveravanja.

2.1. Pismo o angažovanju na reviziji

Ugovoreni uslovi treba da budu uneti u pismo o uslovima angažovanja na reviziji ili u drugi odgovarajući oblik ugovora (na primer ugovor o obavljanju revizije).

Ovaj standard ima za cilj da pomogne revizoru u pogledu sastavljanja pisama o uslovima angažovanja na reviziji finansijskih izveštaja.

S obzirom da je u Republici Srbiji *Zakonom o reviziji* regulisana obaveznost i obim revizije revizor može pismo o uslovima angažovanja iskoristiti kao sredstvo za pružanje korisnih informacija svom klijentu. Pismo o angažovanju ne može biti zamena za ugovor o angažovanju na obavljanju revizije.

U interesu je i klijenta i revizora da revizor pošalje pismo o angažovanju, najbolje pre početka angažovanja, čime pomaže da se izbegnu nesporazumi u pogledu uslova angažovanja.

Sadržaj pisma o angažovanju

U pismu o angažovanju se dokumentuju i potvrđuju:

- revizorovo prihvatanje imenovanja,
- ciljevi i obim revizije,
- stepen odgovornosti revizora prema klijentu i
- oblik izveštavanja.

Forma i sadržaj pisama o angažovanju na reviziji mogu biti različiti za svakog klijenta, ali generalno treba da sadrže pozivanje na:

- cilj revizije finansijskih izveštaja,
- odgovornost rukovodstva za finansijske izveštaje, kao što je to opisano u **MSR 200 Globalni ciljevi nezavisnog revizora i sprovođenje revizije u skladu sa Međunarodnim standardima revizije**,
- okvir finansijskog izveštavanja koji je prihvatilo rukovodstvo za pripremu finansijskih izveštaja, *na primer primenljivi okvir finansijskog izveštavanja*,
- delokrug revizije, uključujući osvrt na primenljive zakone, propise ili saopštenja profesionalnih organizacija kojima revizor pripada,
- formu izveštaja ili drugih oblika saopštavanja nalaza angažovanja,
- činjenicu da zbog prirode proveru na bazi uzoraka i drugih inherentnih (prirodnih) ograničenja revizije, zajedno sa inherentnim ograničenjima bilo kog računovodstvenog sistema i sistema interne kontrole, postoji neizbežan rizik da neka materijalno značajna greška može ostati neotkrivena i
- neograničen pristup svim evidencijama, dokumentaciji ili drugim informacijama koje se zahtevaju u vezi sa revizijom.

Revizor takođe može naći za shodno da u pismo o angažovanju uključi:

- aranžmane u vezi sa planiranjem i sprovođenjem revizije,
- očekivanje da od rukovodstva klijenta dobije pismenu potvrdu podataka i izjava koje je to rukovodstvo dalo u vezi sa revizijom,
- zahtev od klijenta da potvrdi uslove angažovanja - potpisom na pismu o angažovanju,
- opis ostalih pisama i izveštaja koje revizor namerava da izda klijentu i
- osnovu za obračun naknade za reviziju, kao i uslove fakturisanja i plaćanja.

Kada je to od značaja, sledeća pitanja se takođe mogu uključiti u pismo o angažovanju:

- aranžmani koji se odnose na angažovanje drugih revizora i stručnjaka u vezi sa nekim aspektima revizije;
- aranžmani u vezi sa uključivanjem internih revizora i drugog osoblja klijenta;
- aranžmani, ako su potrebni, koje treba dogovoriti sa prethodnim revizorom, kada se radi o reviziji koju revizor vrši prvi put;
- ograničenja u pogledu odgovornosti revizora, ako mogućnost takvog ograničenja postoji;
- poziv na dalje sporazume između revizora i klijenta.

U nastavku navodimo **primer pisma o angažovanju na reviziji finansijskih izveštaja opšte namene koji su pripremljeni u skladu sa Međunarodnim standardima finansijskog izveštavanja**. Ovaj primer se može koristiti kao smernica, pri čemu je neophodno prilagoditi ga individualnim zahtevima i okolnostima:

Upravnom odboru ili odgovarajućem predstavniku višeg rukovodstva:

Zahtevali ste od nas da izvršimo reviziju finansijskih izveštaja koje čine bilans stanja na dan 31.12.20x9. godine, bilans uspeha, izveštaj o promenama na kapitalu i izveštaj o novčanim tokovima za godinu koja se završava na taj dan, kao i pregled značajnih računovodstvenih politika i druge pojašnjavajuće napomene. Imamo zadovoljstvo što možemo da potvrdimo prihvatanje i naše shvatanje ovog angažovanja na ovaj način. Reviziju ćemo izvršiti s ciljem da izrazimo naše mišljenje o finansijskim izveštajima.

Reviziju ćemo izvršiti u skladu sa Međunarodnim standardima revizije. Ovi standardi zahtevaju da postupamo u skladu sa etičkim zahtevima i da reviziju planiramo i izvršimo na način koji omogućava da se u razumnoj meri uverimo da finansijski izveštaji ne sadrže materijalno značajne greške. Revizija uključuje sprovođenje postupaka pribavljanja revizijskih dokaza o iznosima i obelodanjivanjima u finansijskim izveštajima. Izbor postupaka zavisi od revizorovog prosuđivanja, uključujući i procenu rizika materijalno značajnog pogrešnog iskaza u finansijskim izveštajima, nastalog usled kriminalne radnje ili greške. Revizija takođe obuhvata ocenu prikladnosti primenjenih računovodstvenih politika i racionalnosti računovodstvenih procena rukovodstva, kao i ocenu opšte prezentacije finansijskih izveštaja.

Zbog prirode testiranja i drugih inherentnih ograničenja procesa revizije, kao i inherentnih ograničenja računovodstvenih sistema i sistema interne kontrole, postoji neizbežan rizik da neki, možda i materijalno značajni, pogrešni iskazi neće biti otkriveni.

Pri proceni rizika, razmatrali smo interne kontrole koje su relevantne za proces pripreme finansijskih izveštaja pravnog lica u cilju osmišljavanja revizijskih postupaka koji su odgovarajući u datim okolnostima, ali ne sa svrhom izražavanja mišljenja o efektivnosti interne kontrole pravnog lica. Međutim, očekujemo da ćemo Vam dostaviti posebno pismo u vezi sa svim materijalnim slabostima osmišljenosti ili sprovođenja interne kontrole nad finansijskim izveštavanjem, koje smo uočili tokom revizije finansijskih izveštaja.

Podsećamo Vas da je odgovornost pripreme finansijskih izveštaja koji na fer način predstavljaju finansijsku poziciju, finansijsku uspešnost i novčane tokove pravnog lica u skladu sa Međunarodnim standardima finansijskog izveštavanja na rukovodstvu pravnog lica. U našem revizorskom izveštaju se objašnjava da je rukovodstvo: odgovorno za pripremu i fer prezentaciju finansijskih izveštaja u skladu sa primenljivim okvirom finansijskog izveštavanja, pri čemu ta odgovornost obuhvata:

- osmišljavanje, implementaciju i održavanje interne kontrole relevantne za pripremu finansijskih izveštaja koji ne sadrže pogrešne iskaze, nastale usled kriminalne radnje ili greške;*
- izbor i primenu odgovarajućih računovodstvenih politika; i*
- vršenje računovodstvenih procena koje su odgovarajuće u datim okolnostima.*

Kao deo našeg procesa revizije, zatražićemo od rukovodstva potvrdu u pisanoj formi u vezi prezentacija i izjava koje smo dobili tokom revizije.

Očekujemo potpunu saradnju vašeg osoblja i verujemo da će nam staviti na raspolaganje sve evidencije, dokumentaciju i ostale informacije koje se zahtevaju tokom naše revizije.

(Ukoliko je to prikladno navesti dodatne informacije u vezi sa plaćanjem i fakturisanjem)

Molimo Vas da potpišete i vratite priloženu kopiju ovog pisma da bi ste potvrdili da je ono u skladu sa vašim shvatanjem uslova u vezi sa revizijom finansijskih izveštaja.

Datum _____

Potpis revizora

Ime i zvanje

Prihvaćeno u ime "ABC" Kompanije

Datum _____

*od strane
(potpis)*

Ime i funkcija

U vezi sa ugovaranjem revizije i sadržajem pisma o angažovanju **MSR 210 Uslovi revizijskih angažovanja** pružene su smernice i za sledeće situacije:

- kada se revizija radi kod matičnog pravnog lica i kod njegovih zavisnih pravnih lica,
- dogovor o primenljivom okviru finansijskog izveštavanja,
- utvrđivanje prihvatljivosti okvira za finansijsko izveštavanje i
- ponovna revizija.

2.2. Revizija organizacionih delova

Kada je revizor *matičnog pravnog lica* istovremeno i revizor nekog njegovog *zavisnog pravnog lica*, filijale ili sektora (organizacione jedinice), u faktore koji utiču na odluku da li da se organizacionoj jedinici pošalje posebno pismo o angažovanju, spadaju:

- ko imenuje revizora organizacione jedinice,
- da li se izdaje poseban izveštaj revizije o organizacionoj jedinici,
- zahtevi iz zakonske regulative (*Zakon* nema posebnih zahteva za ovu situaciju),
- obim posla koji su obavili drugi revizori,
- udeo *matičnog pravnog lica* u svojini nad organizacionom jedinicom,
- stepen nezavisnosti rukovodstva organizacione jedinice.

2.3. Dogovor o primenljivom okviru finansijskog izveštavanja

Pri ugovaranju revizije treba identifikovati primenljiv okvir finansijskog izveštavanja. U Republici Srbiji je on određen ***Zakonom o reviziji*** i podzakonskim aktima donetim na osnovu njega, pa to ne može biti predmet razmatranja pri revizoro-vom angažovanju. Sem toga sa stanovišta ***MSR 200 Globalni ciljevi nezavisnog revizora i sprovođenje revizije u skladu sa Međunarodnim standardima revizije*** za okvire finansijskog izveštavanja propisane od strane zakonodavca ili pro-fesionalne računovodstvene organizacije se pretpostavlja da su prihvatljivi za finansijske izveštaje opšte namene.

2.4. Utvrđivanje prihvatljivosti okvira za finansijsko izveštavanje

Revizor treba da utvrdi da li je okvir finansijskog izveštavanja, koji je usvojilo rukovodstvo za svrhe sastavljanja finansijskog izveštaja, prihvatljiv. Revizor obično odlučuje o tome prilikom razmatranja da li da prihvati revizijsko angažovanje. Prihvatljiv okvir za finansijsko izveštavanje u ***Međunarodnim standardima revizije*** se označava kao “primenljivi okvir finansijskog izveštavanja”.

Revizor utvrđuje da li je okvir finansijskog izveštavanja, koji je usvojilo rukovodstvo, prihvatljiv s obzirom na prirodu pravnog lica (*npr. da li je reč o poslovnom preduzeću, entitetu iz javnog sektora ili neprofitnoj organizaciji*) i ciljeve finansijskih izveštaja. U tom razmatranju revizor proverava da li su od strane rukovodstva klijenta revizije izabrane računovodstvene politike takve da obezbeđuju relevantne i pouzdane finansijske izveštaje.

Bez prihvatljivog okvira finansijskog izveštavanja, rukovodstvo nema odgovarajuću osnovu za pripremu finansijskih izveštaja a revizor nema pogodne kriterijume za procenu finansijskih izveštaja pravnog lica.

2.5. Ugovaranje revizije nakon početnog obavljanja revizije

U ponovnim revizijama revizor treba da razmotri da li okolnosti zahtevaju izmenu uslova angažovanja i da li postoji potreba da se klijent podseti na postojeće uslove angažovanja.

Revizor može da odluči da ne šalje svake godine novo pismo o angažovanju. Međutim, sledeće činjenice mogu uticati na njegovu odluku da ipak pošalje novo pismo:

- bilo kakve indicije da klijent pogrešno shvata cilj i obim revizije,
- bilo kakvi izmenjeni ili posebni uslovi angažovanja,
- nedavne promene u višem rukovodstvu, upravnom odboru ili vlasničkoj strukturi,
- značajne promene u pogledu prirode i obima poslovanja klijenta,
- zahtevi zakonske regulative,
- promene okvira finansijskog izveštavanja prihvaćene od strane rukovodstva za svrhe pripreme finansijskih izveštaja.

2.6. Prihvatanje izmene uslova angažovanja

Ako se od revizora zahteva da, pre završetka angažovanja, izmeni uslove angažovanja tako da pruži niži stepen uveravanja, on je dužan da razmotri ispravnost takvog postupka.

Zahtev klijenta upućen revizoru da izmeni uslove angažovanja može nastati:

- usled promene okolnosti koje utiču na potrebu za uslugom revizije,
- zbog pogrešnog razumevanja prirode revizije ili usluge srodne reviziji koja je prvobitno zahtevana, ili
- zbog ograničenja u obimu angažovanja nametnutog od strane rukovodstva ili izazvanog okolnostima.

Revizor je dužan da pažljivo razmotri razloge navedene u zahtevu, a naročito implikacije ograničenja u obimu angažovanja.

Revizor ne može da se složi sa izmenom angažovanja ako ne postoji razumno opravdanje za takav postupak. Kao primer za to se može navesti angažovanje na reviziji u kome revizor nije u mogućnosti da pribavi dovoljan i odgovarajući revizijski dokaz o potraživanjima, pa klijent zahteva da se revizija zameni pregledom, kako bi izbegao mišljenje revizora s rezervom ili uzdržavajuće mišljenje.

Ako nije u mogućnosti da se složi sa izmenom angažovanja, a klijent ne dozvoljava nastavak posla po prvobitnom angažovanju, revizor treba da se povuče i da razmotri da li ima ugovornu ili drugu obavezu da i druge organe, kao što su upravni odbor ili akcionari, obavesti o okolnostima zbog kojih je bilo neop-

hodno da se povuče. Izmenjene okolnosti koje utiču na zahteve pravnog lica ili pogrešno razumevanje prirode prvobitno zahtevane usluge, obično se smatraju razumnom osnovom za podnošenje zahteva za izmenu uslova angažovanja. Suprotno tome, izmena se ne smatra prihvatljivom ako se pokaže da se odnosi na informacije koje su neispravne, nepotpune ili iz drugih razloga nezadovoljavajuće.

Pre nego što se složi da angažovanje na reviziji zameni angažovanjem na pružanju usluga srodnih reviziji revizor koji je bio angažovan da izvrši reviziju u skladu sa **Međunarodnim standardima revizije** (IAS) treba da, pored napred navedenih pitanja, razmotri i zakonske ili ugovorne implikacije te promene.

Ako revizor zaključi da postoji razumno opravdanje za izmenu angažovanja i ako je obavljen posao u skladu sa **Međunarodnim standardima revizije** koji su primenljivi i na novo angažovanje, izdaje izveštaj koji odgovara izmenjenim uslovima angažovanja. Da bi izbegao konfuziju kod korisnika njegovog izveštaja, tom izveštaju treba da se pozove na:

- prvobitno angažovanje; ili
- postupke koji su obavljeni na osnovu prvobitnog angažovanja, osim kada se to angažovanje zameni angažovanjem na sprovođenju ugovorenih postupaka, gde je poziv na izvršene postupke uobičajen deo izveštaja.

Kada se uslovi angažovanja izmene, revizor i klijent treba da se usaglase oko novih uslova.

MEĐUNARODNI STANDARD REVIZIJE 230

REVIZIJSKA DOKUMENTACIJA

1. Uvodne napomene i definicije

- 1) *Međunarodni standard revizije 230 Revizijska dokumentacija* (u daljem tekstu: *Standard*) usvojio je *Odbor za međunarodne standarde revizije i uveravanja* (International Auditing and Assurance Standards Board - IAASB) (IAASB, 2015). *Standard* primenjuju eksterni revizori pri obavljanju revizije finansijskih izveštaja. Znatno broj revizijskih dokumenata revizoru obezbeđuju računovođe. Da bi razumeli opravdanost zahteva revizora za određenim podacima i dokumentacijom poželjno je da računovođa u određenoj meri vlada materijom revizijske dokumentacije.
- 2) Za razumevanje i primenu *Standarda* neophodno je znati značenje sledećih termina:
 1. **Revizijska dokumentacija** predstavlja evidenciju izvršenih revizijskih postupaka, prikupljenih revizijskih dokaza i zaključaka do kojih je došao praktičar (ponekad se koristi i termin “radni papiri”). Ona može biti sačinjena na papirnom, elektronskom ili drugom nosiocu podataka. Revizijska dokumentacija obuhvata i program revizije, analize, sumarne preglede u vezi sa značajnim pitanjima, komunikaciju i izjave, liste zadataka i korespondenciju (uključujući elektronsku poštu) u vezi sa značajnim pitanjima. Delovi ili kopije evidencija klijenta revizije (na primer, značajni i specifični ugovori i sporazumi) mogu biti uključeni kao deo revizijske dokumentacije ukoliko se to smatra prikladnim.

Revizijska dokumentacija nije zamena za računovodstvene evidencije klijenta revizije.
 2. **Revizijski dosije** je jedna ili više mapa - foldera, u fizičkom ili elektronskom obliku i sadrži evidencije koje obuhvataju revizijsku dokumentaciju za određeni revizijski angažman.
 3. **Praktičar** je profesionalni računovođa (revizor) u javnoj praksi.

4. **Revizor sa iskustvom** je pojedinac (bilo da se radi o licu iz firme ili eksternom licu) koji u razumnoj meri poseduje znanje i razumevanje:
 - 1/ procesa revizije,
 - 2/ *Međunarodnih standarda revizije* i primenjivih zakonskih i regulativnih zahteva,
 - 3/ poslovnog okruženja u kome klijent revizije radi i
 - 4/ pitanja u vezi sa revizijom i finansijskim izveštavanjem relevantnog za privrednu granu klijenta revizije.
5. **Druga lica sa kojima revizor može raspravljati značajna pitanja** uključuju lica ovlašćena za upravljanje klijentom revizije, kadrove klijenta revizije i eksterne strane, kao što su lica koja pružaju usluge profesionalnog savetovanja klijentu revizije.
- 3) *Standardom* su uspostavljena pravila i date smernice za sledeća pitanja:
 1. cilj i osnovni zahtev *Standarda*,
 2. prirodu, sadržaj i obim revizijske dokumentacije,
 3. identifikovanje lica koja su vršila reviziju i pregledala rad revizora,
 4. sačinjavanje konačnog revizijskog dosijea i
 5. promene revizijske dokumentacije u vanrednim okolnostima nakon *datum izveštaja revizora*.
- 4) *Standard* se primenjuje pri reviziji finansijskih izveštaja za periode koji počinju na dan ili posle 15. decembra 2009. godine.
- 5) **Delokrug Standarda** – *Standard* se bavi revizorovom odgovornošću da pripremi revizijsku dokumentaciju neophodnu za reviziju finansijskih izveštaja. U Dodatku uz *Standard* dat je popis ostalih *Standarda* koji sadrže posebne zahteve i upute u vezi sa revizijskom dokumentacijom.
- 6) *Standardom* se uspostavljaju pravila i pružaju smernice revizoru u vezi sa revizijskom dokumentacijom. U Republici Srbiji *Zakonom o reviziji* u vezi sa revizijskom dokumentacijom propisan je rok za njeno čuvanje: preduzeća za reviziju čuvaju pet godina dokumentaciju na osnovu koje je obavljena revizija (član 37. stav 2.).

2. Zahtevi Standarda

- 1) Pribavljanje i postojanje revizijske dokumentacije ima i sledeće svrhe:
 1. pomoć revizijskom timu pri planiranju i izvršenju revizije,
 2. pomoć članovima revizijskog tima koji su odgovorni u aktivnostima nadzora i usmeravanja revizijskog rada i ispunjenju njihovih obaveza u vezi sa pregledima u skladu sa *MSR 220 Kontrola kvaliteta revizije finansijskih informacija*,

3. omogućavanje praćenja odgovornosti revizijskog tima za izvršeni rad,
 4. čuvanje evidencija u vezi sa pitanjima od kontinuiranog značaja za buduće revizije,
 5. omogućavanje revizorima sa iskustvom da sprovedu pregled kontrole kvaliteta i inspekciju u skladu sa *ISQC 1 Kontrola kvaliteta preduzeća koja vrše reviziju, pregled finansijskih informacija, druga angažovanja na osnovu kojih se pruža uveravanje i srodne usluge* i
 6. omogućavanje revizorima sa iskustvom da sprovedu eksternu inspekciju u skladu sa primenljivim zakonskim, regulatornim ili drugim zahtevima.
- 2) Zahtevi *Standarda* se odnose na:
1. blagovremeno pripremanje revizijske dokumentacije,
 2. dokumentaciju o obavljenim revizijskim postupcima i pribavljenim revizijskim dokazima i
 3. objedinjavanje konačnog revizijskog dosijea.

2.1. Blagovremeno pripremanje revizijske dokumentacije

- 1) *Standardom* je postavljen zahtev revizoru da blagovremeno prikupi i pripremi revizijsku dokumentaciju koja sadrži:
 1. dovoljne i odgovarajuće revizijske dokaze za sastavljanje *izveštaja nezavisnog revizora* i
 2. dokaz da je revizija izvršena u skladu sa *Međunarodnim standardima revizije* i primenljivim zakonskim i regulatornim zahtevima.
- 2) Blagovremena priprema dovoljne i odgovarajuće revizijske dokumentacije doprinosi poboljšanju kvaliteta revizije i omogućuje efektivni pregled i ocenu prikupljenih revizijskih dokaza i donetih zaključaka pre finalizovanja *izveštaja nezavisnog revizora*. Dokumentacija koja je pripremljena tokom samog rada će verovatno biti preciznija nego dokumentacija koja je pripremljena naknadno. Ispunjenje zahteva *Standarda* zajedno sa ispunjenjem zahteva u pogledu specifične dokumentacije sadržanih u drugim relevantnim Standardima je obično dovoljna za ispunjenje ciljeva navedenih u *Standardu*.

2.2. Dokumentacija o obavljenim revizijskim postupcima i pribavljenim revizijskim dokazima

- 1) Sadržaj i obim revizijske dokumentacije zavisi od faktora kao što su:
 1. veličina i složenost klijenta revizije,
 2. priroda revizijskih postupaka koji će se sprovesti,
 3. identifikovani rizici materijalno pogrešnih iskaza,

4. opseg prosuđivanja koji se zahteva prilikom sprovođenja rada i ocene zaključaka,
5. značajnost prikupljenih revizijskih dokaza,
6. priroda i obim identifikovanih izuzetaka,
7. neophodnosti dokumentovanja zaključaka ili osnove zaključivanja ukoliko ih nije moguće jasno utvrditi na osnovu dokumentacije u vezi sa izvršenim radom ili prikupljenim revizijskim dokazima i
8. korišćene metodologije i revizijskih alata.

Međutim, nepotrebno je i nepraktično dokumentovati svako pitanje koje revizor razmatra tokom revizije.

- 2) Revizor treba da pripremi revizijsku dokumentaciju tako da revizor sa iskustvom, koji nije bio prethodno povezan sa revizijom može da razume:
 1. prirodu, vreme i delokrug revizijskih postupaka sprovedenih u skladu sa *Međunarodnim standardima revizije* i primenljivim zakonskim i regulatornim zahtevima;
 2. rezultate revizijskih postupaka i prikupljene revizijske dokaze; i
 3. značajna pitanja do kojih se došlo tokom revizije i donetih zaključaka.
 - 3) Usmena objašnjenja revizora, sama po sebi, ne predstavljaju odgovarajući dokaz o radu koji je on izvršio ili zaključaka do kojih je došao, ali mogu se koristiti u svrhe objašnjavanja ili razjašnjavanja informacija sadržanih u revizijskoj dokumentaciji.
 - 4) Revizor iz revizijske dokumentacije isključuje nevažeće nacрте radnih papira i finansijskih izveštaja, zabeleške koje odražavaju nepotpuna ili preliminarna razmišljanja, prethodne kopije dokumenata koje su izmenjene usled štamparskih ili drugih grešaka i duplikate dokumenata.
 - 5) Prilikom dokumentovanja vrste, vremenskog rasporeda i obima revizijskih postupaka revizor treba da zabeleži:
 1. prepoznatljive karakteristike određenih stavki i testiranih pitanja,
 2. ko je obavio revizijski posao i datum kada je on dovršen i
 3. ko je pregledao obavljeni revizijski posao i datum i obim takvog pregleda.
 - 6) Prilikom dokumentovanja prirode, vremena i obima izvršenih revizijskih postupaka revizor treba da evidentira identifikacione karakteristike određenih stavki ili pitanja koja su testirana. Evidentiranje identifikacionih karakteristika ima više namena. Na primer, uspostavljanje odgovornosti revizijskog tima za izvršeni rad i omogućavanje istraživanja izuzetaka ili odstupanja.
- Identifikacione karakteristike se razlikuju u zavisnosti od prirode revizijskih postupaka i stavke ili pitanja koje se testira. Na primer:
1. prilikom detaljnog testiranja narudžbenica klijenta revizije, revizor može identifikovati dokumenta izabrana za testiranje na osnovu datuma i jedin-stvenog broja obrasca narudžbenice;

2. u slučaju postupaka koji zahtevaju odabir ili pregled svih stavki date populacije koje su iznad određenog iznosa, revizor može evidentirati delokrug postupka i identifikovati populaciju (na primer, sve knjižene stavke glavne knjige koje su iznad određenog iznosa);
 3. u slučaju postupaka koji zahtevaju sistematsko uzorkovanje iz populacije dokumenata, revizor može identifikovati izabrana dokumenta tako što će evidentirati izvor dokumenta, početnu tačku i interval uzorkovanja (na primer, sistematsko uzorkovanje otpremnica izabranih iz knjige otpreme za period od 1. aprila do 30. septembra, počev od otpremnice broj 12345 i uz odabir svake 125-te otpremnice);
 4. u slučaju postupaka koji zahtevaju ispitivanje određenih kadrova klijenta revizora, revizor može zabeležiti datum ispitivanja i imena i funkciju kadrova klijenta revizije;
 5. u slučaju postupaka posmatranja revizor može zabeležiti proces ili predmetno pitanje čije se posmatranje vrši, relevantna lica, njihova ovlašćenja i odgovornosti i kada i gde je posmatranje vršeno.
- 7) Određivanje **značajnosti** pitanja zahteva objektivnu analizu činjenica i okolnosti. Značajna pitanja između ostalog uključuju:
1. pitanja koja uzrokuju značajne rizike (kao što je definisano u *MSR 315 Razumevanje pravnog lica i njegovog okruženja i procena rizika materijalne greške*);
 2. rezultate revizijskih postupaka koji ukazuju:
 - da je moguće da su finansijske informacije materijalno pogrešne ili
 - da postoji potreba revidiranja prvobitne revizorske procene rizika materijalno pogrešnih iskaza, kao i odgovora revizora na te rizike;
 3. okolnosti koje revizoru uzrokuju značajne teškoće prilikom primene neophodnih revizijskih postupaka; i
 4. nalaze koji mogu usloviti modifikovani izveštaj revizora.
- 8) Revizor može smatrati korisnim da pripremi i kao deo revizijske dokumentacije sačuva sumarni pregled (ponekad se naziva memorandum izvršenog rada) u kome se opisuju značajna pitanja identifikovana tokom revizije i na koji način su ona rešena, ili reference na drugu podržavajuću dokumentaciju koja sadrži takve informacije. Ovakav sumarni pregled omogućuje efektivan i efikasan pregled revizijske dokumentacije, pogotovo kada se radi o velikim i kompleksnim revizijama. Takođe, priprema takvog sumarnog pregleda može biti od pomoći prilikom razmatranja drugih značajnih pitanja.
- 9) Revizor treba blagovremeno da dokumentuje diskusije koje je imao sa rukovodstvom i drugim licima u vezi sa značajnim pitanjima i kada i s kim je imao diskusije.
- 10) Revizijska dokumentacija sadrži evidencije u vezi sa razmatranim značajnim pitanjima, kao i vreme održavanja i učesnike relevantne diskusije. Revizijska

dokumentacija nije ograničena samo na evidencije pripremljene od strane revizora, već može uključivati i druge odgovarajuće evidencije kao što su usvojeni zapisnici sa sastanaka koje je pripremio osoblje klijenta revizije.

- 11) Ukoliko je revizor identifikovao informacije koje su protivrečne ili nedosledne sa revizorskim konačnim zaključkom u vezi sa značajnim pitanjima, treba da dokumentuje na koji je način razrešio protivrečnost ili nedoslednost prilikom formiranja konačnog zaključka.

Dokumentovanje o tome kako je razrešena protivrečnost ili nedoslednost ne podrazumeva da revizor treba da čuva dokumentaciju koja je netačna ili nevažeća.

- 12) Osnovni principi i suštinski postupci sadržani u *Međunarodnim standardima revizije* su osmišljeni radi pomoći revizoru pri ispunjavanju sveukupnog cilja revizije. U skladu sa tim, osim u vanrednim okolnostima, revizor postupa u skladu sa svakim od osnovnih principa i suštinskih postupaka koji su relevantni u okolnostima revizije. Ukoliko, u vanrednim okolnostima revizor prosudi da je neophodno odstupanje od osnovnih principa i suštinskih postupaka koje su relevantne u okolnostima revizije, revizor treba da dokumentuje na koji način će se sprovođenjem alternativnih revizijskih postupaka postići cilj revizije i, ukoliko to nije već razjašnjeno, razloge za takvo odstupanje. Ovo podrazumeva dokumentovanje dovoljnosti i prikladnosti izvršenih alternativnih postupaka kojima su zamenjeni osnovni principi ili suštinski postupci.
- 13) Zahtev dokumentovanja se ne primenjuje na osnovne principe i suštinske postupke koji nisu relevantni u datim okolnostima: na primer, ukoliko ne postoje okolnosti predviđene određenim osnovnim principima ili suštinskim postupcima. Sem toga, u slučajevima sukcesivnog angažovanja zahtevi *MSR 510 Prvo revizijsko angažovanje - početna stanja* nisu relevantni. Slična situacija je kada neki *Međunarodni standard revizije* sadrži uslovljene zahteve, pri čemu oni nisu relevantni ukoliko specifične okolnosti ne postoje (na primer, zahtev u pogledu *modifikovanog izveštaja revizora* u slučaju ograničenja delokruga).
- 14) **Identifikacija lica koja su izvršila reviziju i pregledala rad revizora** - prilikom dokumentovanja prirode, vremena i obima izvršenih revizijskih postupaka, revizor treba da evidentira:
 - ko je vršio revizijski rad i datum njegovog završetka i
 - ko je pregledao izvršeni revizijski rad i datum i opseg takvog pregleda.
- 15) Zahtev dokumentovanja u vezi sa licima koje je izvršilo pregled izvršenog rada ne uslovljava neophodnost da se svaki radni papir obeleži prilikom pregleda. Međutim revizijska dokumentacija sadrži evidenciju u pogledu toga ko je i kada pregledao određene elemente revizijskog rada.
- 16) **Promene revizijske dokumentacije u vanrednim okolnostima nakon datuma izveštaja revizora** - ukoliko nakon datuma izveštaja revizora nastanu vanredne okolnosti koje zahtevaju da revizor sprovede nove ili dodatne revizijske postupke ili na osnovu kojih revizor dođe do novih zaključaka on treba da dokumentuje:

1. novonastale okolnosti,
 2. nove ili dodatne revizijske postupke koji su sprovedeni, prikupljene revizijske dokaze i donete zaključke i
 3. kada i od strane koga su izvršene rezultirajuće izmene revizijske dokumentacije i (ukoliko je to primenljivo) ko ih je pregledao.
- 17) Ovakve vanredne okolnosti uključuju i otkrivanje činjenica u vezi sa finansijskim informacijama koje su bile predmet revizije a koje su postojale na *datum izveštaja revizora* i mogle su uticati pa izveštaj da je revizor imao saznanja o njima.

2.3. Sačinjavanje konačnog revizijskog dosijea

- 1) Revizijska dokumentacija za određeno revizijsko angažovanje se prikuplja u revizijski dosije.
- 2) Revizor treba nakon *datuma izdavanja izveštaja nezavisnog revizora* blagovremeno da sačini konačni revizijski dosije. Prema ISQC 1 uobičajeni vremenski period koji se smatra prikladnim za sačinjavanje konačnog revizijskog dosijea je 60 dana od *datuma izveštaja revizora*¹⁵.
- 3) Sačinjavanje konačnog revizijskog dosijea nakon *datuma izveštaja revizora* predstavlja administrativni proces koji ne podrazumeva sprovođenje novih revizijskih postupaka, niti donošenje novih zaključaka. Nakon sačinjavanja konačnog revizijskog dosijea, revizor ne treba da briše ili odstranjuje revizijsku dokumentaciju pre završetka perioda u kome se dosije čuva. Izmene revizijske dokumentacije se mogu vršiti ukoliko su one po svojoj prirodi administrativne. Na primer:
 1. brisanje ili odstranjivanje nevažeće dokumentacije,
 2. razvrstavanje, uparivanje ili povezivanje radnih papira,
 3. potpisivanje konačnih lista izvršenog rada koje se odnose na proces sačinjavanja dosijea,
 4. dokumentovanje revizijskih dokaza koje je revizor prikupio, relevantnih diskusija koje su vođene sa odgovarajućim članovima tima i zaključaka koji su usvojeni pre *datuma izveštaja revizora*.
- 4) Ukoliko nakon kompletiranja revizijskog dosijea revizor uoči da je neophodno modifikovati postojeću revizijsku dokumentaciju ili je dopuniti novim revizijskim dokumentima, revizor treba, bez obzira na prirodu modifikacije ili dopune da dokumentuje:
 - kada su i od strane koga izvršene izmene ili dopune i, ukoliko je to primenljivo, da li su pregledani, kada i od strane koga;

15 Ovim Standardom se od revizorskih firmi zahteva da ustanove politike i procedure u vezi blagovremenog sačinjavanja revizijskog dosijea.

- određeni razlozi za vršenje izmena; i
 - uticaj izmena, ukoliko postoji, na zaključke revizora.
- 5) Standardom ISQC 1 se od revizorskih firmi zahteva da ustanove politike i procedure u vezi sa čuvanjem dokumentacije angažovanja. U ISQC 1 je navedeno da uobičajeni vremenski period čuvanja u slučaju angažovanja revizije ne treba da bude kraći od 5 godina od *datuma izveštaja revizora*.

MEĐUNARODNI STANDARD REVIZIJE 240

ODGOVORNOST REVIZORA

(TOKOM REVIZIJE FINANSIJSKIH IZVEŠTAJA)

ZA PREVARE

1. Uvodne napomene, definicije i cilj Standarda

- 1) *Međunarodni standard revizije 240 Odgovornost revizora (tokom revizije finansijskih izveštaja) za prevare* (u daljem tekstu: *Standard*) usvojio je **Odbor za međunarodne standarde revizije i uveravanja** (International Auditing and Assurance Standards Board - **IAASB**) (IAASB, 2015). *Standard* primenjuju eksterni revizori pri obavljanju revizije finansijskih izveštaja.
- 2) Za razumevanje i primenu *Standarda* neophodno je znati značenje sledećih termina:
 1. **Greška** je nenamerni pogrešni iskaz u finansijskim izveštajima, uključujući propust da se unese neki iznos ili da se obelodani određena činjenica, kao što su:
 - greška u procesu prikupljanja i obrade podataka na osnovu kojih se sačinjavaju finansijski izveštaji,
 - netačna računovodstvena procena koja proizilazi iz previda ili pogrešnog tumačenja činjenica,
 - greška u primeni računovodstvenih principa koji se odnose na odmeravanje, priznavanje, klasifikaciju, prezentaciju ili obelodanjivanje.
 2. **Kriminalna radnja** je nameran čin koji izvrši jedno ili više lica, koja su na rukovodećim položajima u klijentu revizije, odgovorna za upravljanje klijentom revizije, zaposlena u klijentu revizije ili treća lica, uključujući i obmanjivanje, u cilju sticanja nepravedne ili protivzakonite koristi. Kriminalna radnja je jedan od oblika prevare.
 3. **Kriminalna radnja rukovodstva klijenta revizije** je ona kriminalna radnja u koju je uključen jedan ili više članova rukovodstva klijenta revizije ili onih koji su zaduženi za njegovo upravljanje upravljanje.
 4. **Kriminalna radnja zaposlenih** je ona kriminalna radnja u koju su uključeni samo zaposleni u klijentu revizije.

U oba slučaja može postojati dogovor u okviru klijenta revizije ili sa trećim licima van klijenta revizije.
- 3) *Standard* se primenjuje pri reviziji finansijskih izveštaja za periode koji počinju na dan ili posle 15. decembra 2009. godine.

1.1. Kriminalne radnje i njihove karakteristike

1) U kontekstu *Standarda* za revizora su značajna dela sa obeležjem kriminalne radnje koja prouzrokuju materijalno značajan pogrešan iskaz u finansijskim izveštajima. Revizori ne prosuđuju sa pravnog stanovišta da li je kriminalna radnja stvarno nastala.

2) Pogrešan iskaz u finansijskim izveštajima može da nastane zbog kriminalne radnje i greške.

Razlika između kriminalne radnje i greške je u tome da li je aktivnost koja je rezultirala pogrešnim iskazivanjem namerna ili nenamerna.

Dve vrste namernih pogrešnih iskazivanja su relevantne za revizora prilikom razmatranja kriminalnih radnji:

- pogrešan iskaz koji nastaje zbog namernog pogrešnog izveštavanja u kriminalne svrhe i
- pogrešan iskaz zbog prisvajanja sredstava.

3) Pogrešno izveštavanje u kriminalne svrhe uključuje nameran pogrešan iskaz ili izostavljanje određenih podataka ili obelodanjivanja u finansijskim izveštajima s ciljem da se prevare korisnici finansijskih izveštaja. Pogrešno izveštavanje u kriminalne svrhe obično uključuje:

1. prevare kao što su manipulacije, falsifikovanje ili prepravka računovodstvene evidencije, odnosno potkrepljujućih dokumenata na osnovu kojih se sastavljaju finansijski izveštaji,
2. pogrešno prikazivanje, ili namerno izostavljanje iz finansijskih izveštaja događaja, poslovnih promena ili drugih značajnih informacija,
3. namernu pogrešnu primenu računovodstvenih načela koja se odnose na vrednovanje, priznavanje, klasifikaciju, prikazivanje ili obelodanjivanje.

Izveštavanje u kriminalne svrhe često uključuje zaobilaženje kontrola od strane rukovodstva klijenta revizije, pri čemu kontrole mogu izgledati efikasno. Kriminalna radnja, izvršena putem zaobilaženja kontrola od strane rukovodstva klijenta revizije, može biti:

1. evidentiranje fiktivnih transakcija, naročito pri kraju godine računovodstvenog perioda, u cilju manipulisanja poslovnim rezultatom ili druge svrhe,
2. neodgovarajuće izmene pretpostavki i prosuđivanja korišćenih pri proceni računovodstvenih pozicija,
3. izostavljanje, odlaganje priznavanja ili priznavanje u pogrešnom periodu događaja i transakcija koji su se desili tokom izveštajnog perioda,
4. prikrivanje ili neobelodanjivanje činjenica koje mogu uticati na iznose evidentirane u finansijskim izveštajima,
5. učešće u kompleksnim transakcijama koje rezultiraju iskrivljenom prezentacijom finansijske pozicije ili uspešnosti klijenta revizije i
6. prepravljanje evidencija ili uslova u vezi značajnih ili neuobičajenih transakcija.

Pogrešno izveštavanje u kriminalne svrhe može biti posledica želje rukovodstva klijenta revizije da manipuliše zaradama na takav način da obmane korisnike finansijskih izveštaja utičući na njihovo razumevanje uspešnosti i profitabilnosti klijenta revizije. Radnja uključuje motivaciju da se učini krivično delo i mogućnost da se to učini. Ovakve manipulacije u početku mogu biti manje aktivnosti ili neodgovarajuće korekcije pretpostavki i promene prosuđivanja koje vrši rukovodstvo klijenta revizije. Usled pritiska ili podsticaja mogu dovesti do povećanja obima ovakvih manipulacija i rezultirati pogrešnim izveštavanjem u kriminalne svrhe. Ovakve situacije mogu nastati, kada usled pritiska da se ispune tržišna očekivanja ili želje da se maksimizira naknada čiji iznos zavisi od uspešnosti, rukovodstvo klijenta revizije namerno vrši materijalno pogrešna iskazivanja u finansijskim izveštajima što predstavlja finansijsko izveštavanje u kriminalne svrhe. U drugim pravnim licima, rukovodstvo klijenta revizije može imati motiv da materijalno značajno umanjí zarade kako bi minimizirao poresku obavezu ili da ih uveća kako bi na primer dobio kredit od banke.

4) Prisvajanje sredstava uključuje krađu sredstava klijenta revizije i često je krađa manjih i materijalno beznačajnih iznosa izvršena od strane zaposlenih. Međutim može biti uključen o i rukovodstvo klijenta revizije koje je obično u mogućnosti da prikrije prisvajanje tako da ga je teško otkriti. Primeri prisvajanja sredstava mogu biti:

1. pronevera novca (na primer, prisvajanje naplaćenih potraživanja ili preusmeravanje priliva po osnovu otpisanih potraživanja na lične račune);
2. krađa fizičkih sredstava ili intelektualne svojine (na primer, krađa zaliha radi lične upotrebe ili radi prodaje, krađa pomoćnog materijala radi preprodaje, saradnja sa konkurentima putem otkrivanja tehnoloških podataka u zamenu za novčanu nadoknadu);
3. vršenje plaćanja za fiktivnu robu ili neizvršene usluge (na primer, plaćanja fiktivnim dobavljačima, ugovaranje kupovine od dobavljača po “naduvanim” cenama radi ostvarenja provizije, plaćanja fiktivnim zaposlenim); i
4. korišćenje imovine klijenta revizije za sopstvene potrebe (na primer, upotreba imovine klijenta revizije kao zaloge za lični kredit ili kredit dat povezanoj strani).

Prisvajanje imovine je često praćeno lažnim ili prepravljenim evidencijama ili dokumentima, u cilju skrivanja prisvajanja imovine ili upotrebe imovine bez odgovarajućeg ovlašćenja.

5) Kriminalna radnja uključuje podsticaj ili pritisak da se izvrši kriminalna radnja, omogućavanje da se kriminalna radnja izvrši i opravdavanje izvršene kriminalne radnje. Prisvajanje je često podstaknuto time što pojedinci žive na nivou koji je je izvan njihovih mogućnosti. Finansijsko izveštavanje u kriminalne svrhe može biti izvršeno zbog toga što je rukovodstvo klijenta revizije pod pritiskom spolja ili iznutra da postigne očekivani (možda nerealan) cilj u pogledu zarade - naročito kada je rukovodstvo klijenta revizije izloženo značajnim posledicama ukoliko ne

postigne finansijske ciljeve. Mogućnost finansijskog izveštavanja u kriminalne svrhe ili prisvajanje sredstava može postojati kada pojedinac veruje da se interne kontrole mogu zaobići, na primer, zato što je lice na poverljivom položaju ili poznaje specifične slabosti sistema interne kontrole.

- 6) Pojedinci mogu pokušavati da opravdaju izvršenu kriminalnu radnju. Neki pojedinci imaju takav stav, karakter ili shvatanje etičkih vrednosti, na osnovu kojeg mogu namerno i smišljeno da izvrše nečastan akt. Međutim čak i častan i pošten pojedinac može doći u situaciju da izvrši kriminalnu radnju ukoliko je pod pritiskom okruženja.

1.2. Odgovornost lica zaduženih za upravljanje i rukovodstva klijenta revizije

- 1) Primarna odgovornost za sprečavanje i otkrivanje kriminalnih radnji i grešaka je na licima zaduženim za upravljanje i na rukovodstvu klijenta revizije. Odgovornosti lica zaduženih za upravljanje i rukovodstva klijenta revizije mogu biti različite u različitim pravnim licima i u različitim zemljama. U nekim pravnim licima, struktura upravljanja može biti manje formalna, jer je moguće da su lica zadužena za upravljanje istovremeno i rukovodioci u klijentu revizije.
- 2) Veoma je važno da rukovodstvo klijenta revizije, uz nadzor lica zaduženih za upravljanje, usredsredi pažnju na prevenciju kriminalnih radnji, čime smanjuje mogućnosti izvršenja kriminalnih radnji, kao i na odvrćanje od činjenja kriminalnih radnji budući da se povećava verovatnoća otkrivanja i kažnjavanja. Ovim je obuhvaćena i kultura poštenja i etičkog ponašanja. Ovakva kultura, zasnovana na čvrstim osnovnim vrednostima, treba da bude podržavana i demonstrirana od strane lica zaduženih za upravljanje i rukovodstva klijenta revizije čime se obezbeđuje razumevanje zaposlenih o načinu poslovanja klijenta revizije. Kreiranje kulture poštenja i etičkog ponašanja uključuje uspostavljanje odgovarajuće atmosfere; kreiranje pozitivnog radnog okruženja; zapošljavanje, obuka i unapređivanje odgovarajućih kadrova; zahtev za periodičnom potvrdom zaposlenih o razumevanju njihove odgovornosti i preduzimanje odgovarajućih akcija kao odgovor na izvršenu ili očekivanu kriminalnu radnju.
- 3) Odgovornost lica zaduženih za upravljanje je da obezbede, putem nadzora nad rukovodstvom klijenta revizije, da klijent revizije ustanovi i održava interne kontrole kako bi se u razumnoj meri obezbedilo uverenje pouzdanosti finansijskog izveštavanja, efektivnosti i efikasnosti poslovanja i poštovanje primenljivih zakona i propisa. Aktivni nadzor lica zaduženih za upravljanje podstiče posvećenost rukovodstva klijenta revizije kreiranju kulture poštenja i etičkog ponašanja. Pri sprovođenju nadzora, lica zadužena za upravljanje, razmatranju potencijalna zaobilaženja kontrola od strane rukovodstva klijenta revizije ili drugi neprikladni uticaj na proces finansijskog izveštavanja, kao na primer manipulacija zaradama od strane rukovodstva klijenta revizije u cilju iskrivljenja prezentacije uspešnosti i profitabilnosti pravno lica.

- 4) Rukovodstvo klijenta revizije je odgovorno da, pod nadzorom lica zaduženih za upravljanje, uspostavi kontrolno okruženje i održava politike i postupke kao podrška uspešnom postizanju ciljeva u pogledu obezbeđenja, koliko god je to moguće, zakonskog i efikasnog poslovanja klijenta revizije. Ova odgovornost uključuje uvođenje i održavanje kontrola u vezi pripreme finansijskih izveštaja pravnog lica koji daju istinitu i fer sliku (ili su istinito prezentovani po svi materijalno značajnim pitanjima) u skladu sa primenljivim okvirom finansijskog izveštavanja kao i u vezi upravljanja rizicima koji mogu uzrokovati pojavu pogrešnih iskaza u finansijskim izveštajima. Ove kontrole umanjuju ali ne eliminišu rizike pogrešnog iskazivanja. Pri određivanju koje kontrole treba primeniti u cilju prevencije i otkrivanja kriminalnih radnji, rukovodstvo klijenta revizije razmatra rizik da su finansijski izveštaji materijalno pogrešni kao posledica kriminalne radnje. U okviru ovih razmatranja, rukovodstvo klijenta revizije može zaključiti da odnos troškova i koristi od uvođenja određene kontrole nije povoljan.

1.3. Odgovornost revizora za otkrivanje materijalno pogrešnih iskaza usled kriminalnih radnji

- 1) Pri izvršenju revizije u skladu sa *Međunarodnim standardima revizije* revizor stiče razumno uverenje da finansijski izveštaji posmatrani kao celina ne sadrže materijalno značajne pogrešne iskaze, prouzrokovane greškom ili kriminalnom radnjom. Revizor ne može da stekne apsolutno uverenje da će materijalno pogrešni iskazi u finansijskim izveštajima biti otkriveni usled faktora kao što su korišćenje prosuđivanja, korišćenje procedura testiranja, inherentna ograničenja interne kontrole i činjenice da je većina dostupnih dokaza uverljive ali ne i definitivne prirode.
- 2) Prilikom sticanja razumnog uverenja tokom revizije, revizor održava stav profesionalnog skepticizma, razmatrajući mogućnost zaobilaženja kontrola od strane rukovodstva klijenta revizije i prihvatajući činjenicu da revizijske procedure koje su efektivne za svrhe otkrivanja grešaka mogu biti neodgovarajuće u kontekstu identifikovanih rizika materijalnih pogrešnih iskaza nastalih usled kriminalne radnje. U *Standardu* su sadržane dodatne smernice o razmatranju rizika po osnovu kriminalne radnje i osmišljavanju procedura namenjenih otkrivanju materijalno značajnih pogrešnih iskaza nastalih usled kriminalne radnje.
- 3) Cilj revizije finansijskih izveštaja je da omogućiti revizoru da izrazi mišljenje da li su finansijski izveštaji, po svim bitnim pitanjima, sastavljeni u skladu sa utvrđenim okvirom za finansijsko izveštavanje. Uzimajući u obzir inherentna ograničenja revizije, postoji neizbežan rizik da neki materijalno pogrešni iskazi neće biti otkriveni, iako je revizija pravilno planirana i izvršena u skladu sa *Međunarodnim standardima revizije*. Rizik neotkrivanja materijalno značajnog pogrešnog iskaza zbog kriminalne radnje je veći od rizika neotkrivanja materijalno značajnog pogrešnog iskaza nastalog usled greške, zato što kriminalna radnja može uključivati

s sofisticirane i brižljivo organizovane šeme prikrivanja, kao što su falsifikat, name-ran propust da se evidentira neka poslovna promena ili namerna pogrešna izjava data revizoru. Takvi pokušaji prikrivanja mogu biti još teži za otkrivanje ukoliko postoji tajni dogovor. Postojanje tajnog dogovora može da navede revizora da zaključi da je dokaz uverljiv iako je u suštini lažan. Sposobnost revizora da otkrije kriminalnu radnju zavisi od faktora kao što su umešnost organizatora kriminalne radnje, učestalost i obim manipulacija, postojanje tajnog dogovora, relativnih iznosa kojima se manipuliše i nivoa na kome se nalazi lice koje je umešano. Iako revizor može identifikovati postojanje mogućnosti kriminalne radnje, za revizora je teško da utvrdi da li su greške pri prosuđivanju, na primer u računovodstvenim procenama nastale usled greške ili kriminalne radnje.

- 4) Šta više, rizik da revizor ne otkrije materijalno značajan pogrešan iskaz koji i na-staje zbog kriminalne radnje rukovodstva klijenta revizije je veći nego u slučaju kriminalne radnje zaposlenih, zbog toga što su rukovodioci često u poziciji koja im omogućava da direktno ili indirektno manipulišu računovodstvenim eviden-cijama i prezentuju pogrešne finansijske informacije. Izvesni nivoi rukovodstva klijenta revizije mogu biti u poziciji da zaobiđu kontrolne postupke osmišljene za sprečavanje sličnih kriminalnih radnji od strane zaposlenih, na primer, davanjem naloga podređenima da poslovnu promenu pogrešno evidentiraju ili da je prikriju. Zbog svog položaja i autoriteta u okviru klijenta revizije, rukovodstvo klijenta revizije ima mogućnosti da naloži zaposlenima da nešto urade ili da od njih traži saradnju u izvršenju kriminalne radnje, sa znanjem ili bez znanja zaposlenih.
- 5) Naknadno ustanovljavanje materijalne greške u finansijskim izveštajima nastale usled kriminalne radnje, samo po sebi, ne ukazuje na neusaglašenost sa *Među-narodnim standardima revizije*. Ovo je naročito slučaj kod namerno učinjenih pogrešnih iskaza, budući da se revizorske procedure mogu pokazati neefikasnim za svrhe otkrivanja namerno pogrešnog iskazivanja koje su prikrivene putem dogovora između jednog ili više rukovodilaca, lica zaduženih za upravljanje, zaposlenih ili trećih strana ili prikrivena falsifikovanim dokumentima. Da li je revizija izvršena u skladu sa *Međunarodnim standardima revizije*, zavisi od revi-zijskih procedura sprovedenih u datim okolnostima, dovoljnosti i prikladnosti revizijskih dokaza prikupljenih ovim procedurama i prikladnosti revizorskog izveštaja zasnovanog na proceni ovih dokaza.

1.4. Ciljevi Standarda

Standardom je postavljeno da je cilj revizora da:

1. prepozna i proceni rizike materijalno značajnih pogrešnih prikazivanja u finan-sijskim izveštajima usled prevare,
2. prikupi dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza o procenjenim rizicima mate-rijalno značajnih grešaka usled prevara kroz oblikovanje i primenu adekvatnih revizijskih postupaka i
3. adekvatno reagovanje na prepoznate prevare ili one na koje sumnja.

2. Zahtevi postavljeni Standarodom

2.1. Profesionalni skepticizam

- 1) Revizor u skladu sa zahtevima *MSR 200 Cilj i opšti principi revizije finansijskih izveštaja* planira i obavlja reviziju sa stavom profesionalnog skepticizma prihvatajući da možda postoje okolnosti usled kojih su finansijski izveštaji materijalno pogrešni. Zbog karakteristika kriminalne radnje izuzetno je važan stav profesionalnog skepticizma revizora pri razmatranju rizika materijalno pogrešnih iskaza nastalih usled kriminalne radnje. Stav profesionalnog skepticizma podrazumeva ispitivanje i kritičku procenu revizijskih dokaza. Profesionalni skepticizam takođe predstavlja kontinuirano ispitivanje o tome da li prikupljene informacije i revizijski dokazi ukazuju na postojanje materijalno pogrešnih iskaza nastalih usled kriminalne radnje.
- 2) Revizor održava stav profesionalnog skepticizma tokom revizije, prihvatajući da mogu postojati materijalno pogrešni iskazi nastali usled kriminalne radnje, bez obzira na svoje prethodno iskustvo u vezi poštenja i integriteta rukovodstva klijenta revizije i lica zaduženih za upravljanje.
- 3) Revizorovo prethodno iskustvo u vezi sa klijentom revizije doprinosi boljem razumevanju. Međutim iako se od revizora ne očekuje da u potpunosti zanemari prethodno iskustvo u vezi poštenje i integriteta rukovodstva klijenta revizije i lica zaduženih za upravljanje u okviru klijenta revizije, održavanje stava profesionalnog skepticizma je važno budući da je možda došlo do promene relevantnih okolnosti. Prilikom sprovođenja upita i vršenja revizijskih procedura, revizor održava stav profesionalnog skepticizma i ne zadovoljava se dokazima manje ubedljive prirode, samo na osnovu verovanja u poštenje i integritet rukovodstva klijenta revizije i lica zaduženih za upravljanje. U vezi lica zaduženih za upravljanje, održavanje stava profesionalnog skepticizma predstavlja pažljivo razmatranje prihvatljivosti odgovora i informacija dobijenih od lica zaduženih za upravljanje, u svetlu dokaza pribavljenih tokom revizije.
- 4) Revizija izvršena u skladu sa *Međunarodnim standardima revizije* retko uključuje proveru originalnosti dokumentacije, budući da revizor nije obučen niti se od njega očekuje da bude stručnjak za pitanja originalnosti. Šta više moguće je da revizor ne otkrije izmene uslova sadržanih u dokumentu, na primer na osnovu postojanja dopunskog sporazuma koje rukovodstvo klijenta revizije ili treća strana nisu stavili na uvid revizoru. Tokom revizije revizor razmatra pouzdanost informacija koje će se koristiti kao revizijski dokaz uključujući i razmatranje kontrola koje se odnose na pripremu i održavanje informacija. Ukoliko nema razloga da veruje u suprotno, revizor uobičajeno prihvata evidencije i dokumenta kao istinite. Međutim, ukoliko se tokom revizije identifikuju okolnosti koje ukazuju da dokumenta možda nisu originalna ili da su izmenjeni uslovi sadržani u tim dokumentima, revizor sprovodi dalja istraživanja, na primer zahtevajući potvrdu direktno od treće strane ili razmatrajući potrebu za angažovanjem stručnjaka za procenu originalnosti dokumenata.

2.2. Diskusija u okviru tima koji radi na angažovanju

- 1) Članovi tima koji radi na angažovanju treba da treba da razmotre i diskutuju o osetljivosti finansijskih izveštaja na materijalno pogrešne iskaze nastale usled kriminalne radnje.
- 2) *MSR 315 Razumevanje pravnog lica i njegovog okruženja i procena rizika materijalne greške* zahteva da članovi tima koji radi na angažovanju razmotre i diskutuju o osetljivosti klijenta revizije na materijalno pogrešne iskaze nastale usled kriminalne radnje. U diskusiji se poseban naglasak stavlja na osetljivost finansijskih izveštaja na materijalno pogrešne iskaze nastale usled kriminalne radnje. U diskusijama učestvuje partner angažovanja koji na osiovu profesionalnog prosuđivanja, prethodnog iskustva u vezi klijenta revizije i poznavanja tekućih okolnosti odlučuje koji članovi tima koji radi na angažovanju treba da budu uključeni u diskusije. Uobičajeno je da u diskusijama učestvuju ključni članovi tima koji radi na angažovanju. Diskusija pruža mogućnost iskusnijim članovima tima, da iznesu svoje stavove o tome na koji način i zbog čega finansijski izveštaji mogu biti podložni materijalno pogrešnim iskazima nastalim usled kriminalne radnje.
- 3) Partner angažovanja treba da razmotri o kojim pitanjima treba informisati članove tima koji nisu učestvovali u diskusijama. Nije neophodno informisati sve članove tima o svim zaključcima donesenim na osnovu ovih diskusija. Na primer, član tima koji je angažovan na reviziji dela klijenta revizije ne mora da bude informisan o zaključcima koji se odnose na druge delove klijenta revizije.
- 4) Diskusija se vodi otvoreno, ne uzimajući u obzir ničije verovanje u poštenje i integritet rukovodstva klijenta revizije i lica zaduženih za upravljanje. Diskusija uobičajeno uključuje:
 1. razmenu ideja o tome na koji način i zbog čega finansijski izveštaji mogu biti podložni materijalno pogrešnim iskazima nastalim usled kriminalne radnje načinu, na koji način rukovodstvo klijenta revizije može počinuti ili prikriti finansijsko izveštavanje u kriminalne svrhe, i kako može doći do zloupotrebe imovine klijenta revizije;
 2. razmatranje okolnosti koje mogu ukazivati na praksu u vezi zarada rukovodstva klijenta revizije i da li ova praksa može uticati da rukovodstvo klijenta revizije manipuliše zaradom klijenta revizije u cilju finansijskog izveštavanja u kriminalne svrhe;
 3. razmatranje identifikovanih eksternih i internih faktora koji mogu uticati na rukovodstvo klijenta revizije ili navesti rukovodstvo klijenta revizije ili druga lica da počine kriminalnu radnju, omogućće kriminalnu radnju i naznačiti eventualnu atmosferu ili okruženje koje omoguććava rukovodstvu ili drugim licima da opravdaju kriminalnu radnju;
 4. razmatranje učešća rukovodstva klijenta revizije u nadzoru nad zaposlenima koji imaju pristup gotovini ili drugoj imovini koja je podložna zloupotrebi;
 5. razmatranje neuobičajenih ili neobjašnjivih promena u ponašanju ili nivou života rukovodstva klijenta revizije ili zaposlenih koje uoči tim koji radi na angažovanju;

6. uvažavanje održavanja odgovarajućeg stava i svesti u vezi materijalnih pogrešnih iskaza usled kriminalne radnje tokom celokupne revizije;
 7. razmatranje potencijalnih okolnosti koje mogu ukazati na mogućnost kriminalne radnje;
 8. razmatranje na koji će način uskladiti priroda, vreme i obim revizijskih procedura ukoliko dođe do pojave neočekivanih elemenata;
 9. razmatranje mogućih revizijskih procedura kao odgovor na osetljivost finansijskih izveštaja na materijalne pogrešne iskaze usled kriminalne radnje i efektivnosti različitih revizijskih procedura;
 10. razmatranje optužbi za kriminalne radnje o kojima revizor stekne saznanje; i
 11. razmatranje rizika zaobilaženja kontrola od strane rukovodstva klijenta revizije.
- 5) Diskusija o osetljivosti finansijskih izveštaja na materijalne pogrešne iskaze usled kriminalne radnje je važan deo revizije. Na ovaj način se revizoru omogućuje da razmotri adekvatne odgovore u vezi osetljivosti finansijskih izveštaja na materijalne pogrešne iskaze usled kriminalne radnje i odredi članove tima koji će sprovesti određene revizijske postupke. Takođe se revizoru omogućuje da utvrdi kako će informisati tim o rezultatima ovih revizijskih procedura i šta će preduzeti u vezi optužbi za kriminalne radnje o kojima stekne saznanje. Mnoštvo malih revizija izvrši samostalno partner angažovanja (koji pritom može biti i individualni praktičar). U ovakvim slučajevima, partner angažovanja, koji je lično izvršio planiranje revizije, razmatra i osetljivost finansijskih izveštaja na materijalne pogrešne iskaze usled kriminalne radnje.
- 6) Veoma je važno, da nakon početne diskusije tokom planiranja revizije, kao i tokom same revizije, članovi tima nastave da komuniciraju i međusobno prenose informacije koje mogu uticati na procenu rizika materijalno pogrešnog iskaza usled kriminalne radnje ili na revizijske procedure koje se sprovode kao odgovor na te rizike. Na primer, može biti prikladno da se ponovi diskusija nakon pregleda periodičnih finansijskih informacija klijenta revizije.

2.3. Postupci procene rizika i povezane aktivnosti

Radi sticanja razumevanja klijenta revizije i njegovog okruženja, uključujući interne kontrole, revizor sprovodi postupke procene rizika. Kao deo svoga rada revizor sprovodi sledeće postupke radi pribavljanja informacija za svrhe identifikovanja rizika materijalno pogrešnog iskaza usled kriminalne radnje:

1. ispitivanje rukovodstva klijenta revizije, lica zaduženih za upravljanje i drugih lica i sticanje razumevanja o tome kako lica zadužena za upravljanje sprovode nadzor nad procesom identifikovanja i reagovanja na rizike kriminalne radnje i internim kontrolama koje je rukovodstvo klijenta revizije ustanovilo kao zaštitu od ovih rizika;
2. razmatranje neuobičajenih ili neočekivanih odnosa identifikovanih analitičkim procedurama;

3. razmatranje drugih informacija koje mogu biti korisne za identifikovanje rizika materijalno pogrešnog iskazivanja usled kriminalne radnje; i
4. razmatranje prisutnosti faktora rizika kriminalne radnje.

2.3.1. Ispitivanje i sticanje razumevanja nadzora koji vrše lica zadužena za upravljanje

- 1) Prilikom sticanja razumevanja klijenta revizije i njegovog okruženja, uključujući interne kontrole, revizor treba da postavi pitanja rukovodstvu u vezi:
 1. procene rukovodstva klijenta revizije u vezi sa rizikom da može postojati materijalno značajan pogrešan iskaz u finansijskim izveštajima zbog kriminalne radnje;
 2. procesa koje sprovodi rukovodstvo klijenta revizije za svrhe identifikovanja i reagovanja na rizike kriminalne radnje u klijentu revizije, uključujući sve identifikovane rizike kriminalne radnje, ili račune, vrste transakcija ili obelodanjivanja za koje rizik kriminalne radnje verovatno postoji;
 3. komunikacija rukovodstva klijenta revizije, ukoliko postoji, sa licima zaduženim za upravljanje u vezi identifikovanja i reagovanja na rizike kriminalne radnje u klijentu revizije; i
 4. komunikacija rukovodstva klijenta revizije, ukoliko postoji, sa zaposlenima u vezi prakse poslovanja i etičkog ponašanja.
- 2) Budući da je rukovodstvo klijenta revizije odgovorno za internu kontrolu u klijentu revizije kao i za pripremu finansijskih izveštaja, prikladno je da revizor sprovede ispitivanje rukovodstva klijenta revizije u vezi njihove procene rizika kriminalne radnje i uspostavljenim kontrolama za sprečavanje i otkrivanje kriminalnih radnji. Priroda, obim i učestalost procena rizika kriminalne radnje se razlikuje u zavisnosti od klijenta revizije. U nekim pravnim licima, rukovodstvo klijenta revizije može vršiti detaljnu procenu na godišnjem nivou ili kao deo kontinuiranog procesa nadzora. U drugim pravnim licima, procena rukovodstva klijenta revizije može biti manje formalna i u dužim vremenskim periodima. U nekim pravnim licima, pogotovo manjim, fokus procena može biti na rizicima kriminalne radnje zaposlenih ili na zloupotrebi imovine. Činjenica da rukovodstvo klijenta revizije nije izvršilo procenu rizika kriminalne radnje, u određenim okolnostima može na primer, ukazivati da rukovodstvo klijenta revizije ne pridaje dovoljan značaj internoj kontroli.
- 3) U malim pravnim licima kojima upravlja vlasnik, vlasnik rukovodilac može biti u mogućnosti da provede efektivniji nadzor nego što je to slučaj u velikim pravnim licima, čime se nadoknađuju ograničenja u pogledu razdvajanja dužnosti. Sa druge strane vlasnik-rukovodilac može biti u mogućnosti da lakše zaobiđe kontrole budući da je sistem interne kontrole manje formalan. Ove činjenice revizor uzima u obzir prilikom razmatranja rizika materijalno pogrešnih iskaza usled kriminalne radnje.

- 4) Prilikom sprovođenja ispitivanja u okviru sticanja razumevanja procesa koje rukovodstvo klijenta revizije sprovodi za svrhe identifikovanja i odgovora na rizike kriminalne radnje u klijentu revizije, revizor vrši upite o procesu reagovanja na interne ili eksterne indicije o kriminalnoj radnji u okviru klijenta revizije. U slučaju klijenta revizije koje posluje na više lokacija, revizor vrši upite o prirodi i obimu nadzora poslovnih lokacija ili poslovnih segmenata kao i o tome da li postoji poslovna lokacija ili poslovni segment za koji je veća verovatnoća posto-janje rizika kriminalne radnje.
- 5) Revizor treba da sprovede ispitivanja rukovodstva klijenta revizije, interne revizije i drugih u okviru klijenta revizije, kako bi odredio da li imaju saznanja o postoje-ćoj, potencijalnoj ili prijavljenoj kriminalnoj radnji koja utiče na klijent revizije.
- 6) Iako se tokom ispitivanja rukovodstva klijenta revizije mogu steći korisne informacije u vezi rizika materijalno pogrešnih iskaza u finansijskim izveštajima nastalim usled kriminalne radnje izvršene od strane zaposlenih, ovakvi upiti neće obezbediti korisne informacije u vezi rizika materijalno pogrešnih iskaza u finansijskim izveštajima nastalim usled kriminalne radnje izvršene od strane rukovodstva klijenta revizije. Dodatna ispitivanja drugih lica može biti korisno za upoznavanje stavova iz perspektive različite od one koje ima rukovodstvo klijenta revizije ili lica odgovorna za proces finansijskog izveštavanja. Ovakva ispitivanja mogu omogućiti pojedincima da revizoru daju informaciju do koje se na drugi način ne bi moglo doći. Prilikom određivanja lica koja će ispitivati i obima takvih upita revizor koristi profesionalno rasuđivanje. Prilikom ovog određivanja revizor razmatra da li druga lica mogu pružiti korisne informacije za identifikaciju rizika materijalno pogrešnih iskaza nastalih usled kriminalne radnje.
- 7) Revizor vrši ispitivanje osoblja interne revizije, u onim pravnim licima koja imaju funkciju interne revizije. Upiti se odnose na stavove internih revizora u vezi rizika kriminalne radnje, da li su tokom godine interni revizori bilo kakve postupke za otkrivanje kriminalnih radnji, da li je rukovodstvo klijenta revizije zadovoljava-juće reagovalo na rezultate ovih postupaka i da li interni revizori imaju saznanja o postojećoj, potencijalnoj ili prijavljenoj kriminalnoj radnji.
- 8) Druga lica u okviru klijenta revizije koja mogu biti predmet upita revizora u vezi postojanja ili mogućnosti kriminalnih radnji mogu biti:
 1. operativno osoblje koje ne učestvuje direktno u procesu finansijskog izveštavanja;
 2. zaposleni na različitim nivoima odgovornosti;
 3. zaposleni koji učestvuju u započinjanju, obradi ili evidentiranju kompleksnih ili neuobičajenih transakcija i oni koji nadziru ove zaposlene;
 4. interni pravni zastupnici;
 5. rukovodilac odgovoran za etiku ili ekvivalenta osoba; i
 6. osoba ili osobe zadužene za rešavanje prijavljenih slučajeva kriminalnih radnji.

- 9) Prilikom procene odgovora rukovodstva klijenta revizije na upite, revizor održava stav profesionalnogskepticizma uzimajući u obzir daje rukovodstvo klijenta revizije često u najboljoj poziciji da izvrši kriminalnu radnju. Zbog toga revizor koristi profesionalno prosuđivanje prilikom razmatranja da li je neophodno izvršiti upoređivanje odgovora na upite sa drugim informacijama. Ukoliko su odgovori na upite neusaglašeni, revizor pokušava da razreši ove neusaglašenosti.

2.3.2. Ispitivanje i sticanje razumevanja nadzora koji vrše lica zadužena za rukovođenje

- 1) Revizor treba da stekne razumevanje načina na koji lica zadužena za upravljanje sprovode nadzor nad procesom identifikovanja i reagovanja na rizike kriminalne radnje i internim kontrolama koje je rukovodstvo klijenta revizije ustanovilo kao zaštitu od ovih rizika.
- 2) Lica zadužena za upravljanje klijentom revizije imaju odgovornost nadzora nad sistemima za praćenje rizika, finansijskom kontrolom i usaglašenosti sa zakonom. U mnogim zemljama, praksa korporativnog upravljanja je dobro razvijena i lica zadužena za upravljanje imaju aktivnu ulogu u procesu procene rizika kriminalnih radnji i internih kontrola ustanovljenih radi zaštite od rizika koji su identifikovani u klijentu revizije. Budući da se odgovornost lica zaduženih za upravljanje razlikuje u zavisnosti od pravnih lica i zemalja u kojim se ona nalaze, važno je da revizor stekne razumevanje u pogledu njihove odgovornosti kako bi bio u mogućnosti da stekne ukupno razumevanje nadzora izvršenog od strane odgovarajućih lica. Pod terminom lica zadužena za upravljanje podrazumevamo i rukovodiocce kada oni vrše tu funkciju, kao što je slučaj u manjim pravnim licima.
- 3) Sticanje razumevanja načina na koji lica zadužena za upravljanje sprovode nadzor nad procesom identifikovanja i reagovanja na rizike kriminalne radnje i internim kontrolama koje je rukovodstvo klijenta revizije ustanovilo kao zaštitu od ovih rizika, može omogućiti uvid u osetljivost klijenta revizije na kriminalnu radnju počinjenu od strane rukovodstva klijenta revizije, adekvatnost internih kontrola i stručnost i integritet rukovodstva klijenta revizije. Revizor može steći neophodno razumevanje sprovođenjem odgovarajućih procedura kao na primer prisustvom sastancima i diskusijama u vezi ovih pitanja, pregledom zapisnika sa ovih sastanaka ili putem upita licima zaduženim za upravljanje.
- 4) Revizor ispituje lica zadužena za upravljanje o tome da li imaju saznanja o postojećim, mogućim ili prijavljenim kriminalnim radnjama koje imaju uticaj pa klijent revizije.
- 5) Ispitivanje lica zaduženih za upravljanje revizor vrši i sa ciljem upoređivanja njihovih odgovora sa odgovorima rukovodstva klijenta revizije. Ukoliko odgovori na ove upite nisu u saglasnosti, revizor prikuplja dodatne revizijske dokaze radi rešavanja ovih neusaglašenosti. Ispitivanje lica zaduženih za upravljanje takođe može pomoći revizoru pri identifikaciji rizika materijalno pogrešnih iskaza usled kriminalne radnje.

2.3.3. Razmatranje neuobičajenih ili neočekivanih odnosa

- 1) Prilikom sprovođenja analitičkih postupaka, u cilju sticanja razumevanja klijenta revizije i njegovog okruženja, uključujući i internu kontrolu, revizor treba da razmotri neuobičajene ili neočekivane odnose koji mogu ukazivati na rizike materijalno pogrešnih iskaza nastalih usled kriminalne radnje.
- 2) Analitički postupci mogu pomoći pri identifikovanju postojanja neuobičajenih transakcija ili događaja, i iznosa, racia i trendova koji mogu ukazivati na pitanja koja imaju uticaj na finansijske izveštaje i reviziju. Prilikom sprovođenja analitičkih postupaka revizor razvija očekivanja o verovatnim odnosima koji se mogu razumno očekivati na osnovu razumevanja klijenta revizije i njegovog okruženja, uključujući interne kontrole. Kada se na osnovu poređenja ovih očekivanja sa evidentiranim iznosima ili racio pokazateljima dobiju neuobičajene ili neočekivani odnosi, revizor razmatra ove odnose prilikom identifikovanja rizika materijalno pogrešnih iskaza nastalih usled kriminalne radnje. Analitički postupci uključuju postupke koji se odnose na račune prihoda sa ciljem identifikovanja neuobičajenih ili neočekivanih odnosa koji mogu ukazivati na rizike materijalno pogrešnih iskaza nastalih usled finansijskog izveštavanja u kriminalne svrhe, kao na primer, fiktivne prodaje ili značajni povraćaji od strane kupaca što može ukazivati na neobelođanjene dodatne sporazume.

2.3.4. Razmatranje drugih informacija

- 1) Prilikom sticanja razumevanja praviog lica i njegovog okruženja, uključujući i internu kontrolu, revizor treba da razmotri da li druge pribavljene informacije ukazuju na rizike materijalno pogrešnih iskaza nastalih usled kriminalne radnje.
- 2) Kao dodatak informacijama pribavljenim primenom analitičkih postupaka, revizor razmatra i druge pribavljene informacije u vezi klijenta revizije i njegovog okruženja koje mogu biti korisne za identifikovanje rizika materijalno pogrešnih iskaza nastalih usled kriminalne radnje. Dodatno, informacije pribavljene u procesu prihvatanja ili nastavka saradnje sa klijentom i iskustvo stečeno na drugim angažovanjima u vezi tog klijenta revizije, na primer angažovanje na pregledu periodičnih finansijskih informacija, može biti relevantno za identifikovanje rizika materijalno pogrešnih iskaza nastalih usled kriminalne radnje.

2.3.5. Razmatranje faktora rizika kriminalne radnje

- 1) Prilikom sticanja razumevanja klijenta revizije i njegovog okruženja, uključujući interne kontrole, revizor treba da razmotri da li prikupljene informacije ukazuju na prisutnost jednog ili više faktora rizika kriminalne radnje.
- 2) Činjenica da je kriminalna radnja obično prikrivena otežava njeno otkrivanje. Međutim, uz razumevanje klijenta revizije i njegovog okruženja, uključujući interne

kontrole revizor može da identifikuje događaje ili uslove koji ukazuju na podsticaj ili pritisak da se kriminalna radnja izvrši ili omogući izvršenje. Ovakvi događaji ili uslovi se nazivaju “faktori rizika kriminalne radnje”. Na primer:

1. neophodnost ispunjenja očekivanja treće strane u vezi dobijanja dodatnog kapitalnog finansiranja može stvoriti pritisak da se izvrši kriminalna radnja;
2. dobijanje značajnih bonusa ukoliko se ispune nerealni profitni ciljevi može predstavljati podsticaj da se počinji kriminalno delo; i
3. neefektivnost kontrolnog okruženja može omogućiti izvršenje kriminalne radnje.

Iako faktori rizika kriminalne radnje ne ukazuju bezuslovno na postojanje kriminalne radnje, često su prisutni u okolnostima kada je došlo do izvršenja kriminalne radnje. Prisutnost faktora kriminalne radnje može uticati na revizorovu procenu rizika materijalno pogrešnih iskaza.

- 3) Faktori rizika kriminalne radnje se ne mogu lako svrstati po stepenu važnosti. Značaj faktora rizika kriminalne radnje je veoma varijabilan. Neki od faktora će biti prisutni u pravnim licima u kojima specifični uslovi ne predstavljaju rizik materijalno pogrešnih iskaza. Shodno tome, revizor koristi profesionalno prosuđivanje prilikom utvrđivanja prisutnosti faktora rizika kriminalne radnje kao i pri razmatranju da li ih treba uzeti u obzir prilikom procene rizika materijalno pogrešnih iskaza u finansijskim izveštajima nastalim usled kriminalne radnje.
- 4) Veličina, složenost i karakteristike vlasništva klijenta revizije mogu značajno uticati na razmatranje relevantnih faktora rizika kriminalne radnje. Na primer, u slučaju velikog klijenta revizije, revizor obično razmatra faktore koji se odnose na onemogućavanje nedozvoljenog ponašanja rukovodstva klijenta revizije, kao što je efektivnost lica zaduženih za upravljanje i funkcije interne revizije i postojanje i sprovođenje formalnog kodeksa ponašanja. Takođe razmatranje faktora rizika kriminalne radnje na nivou poslovnog segmenta može pružiti različit uvid u odnosu na isto razmatranje na nivou klijenta revizije kao celine. U slučaju malih pravnih lica, neka razmatranja mogu biti neprimenljiva ili manje važna. Na primer, manja pravna lica možda nemaju kodeks ponašanja u pisanoj formi, ali su umesto toga razvila kulturu ponašanja kojom se ističe značaj integriteta i etičkog ponašanja i koja se promoviše usmenim putem ili primerom rukovodećeg kadra. Dominantnost jednog rukovodećeg lica u malom pravnom licu uobičajeno samo po sebi ne ukazuje na neuspeh rukovodstva klijenta revizije da prikaže i promoviše odgovarajući stav u vezi interne kontrole i procesa finansijskog izveštavanja. U nekim pravnim licima, neophodnost odobrenja aktivnosti od strane rukovodstva klijenta revizije može kompenzovati slabost kontrola i umanjiti rizik kriminalne radnje počinjene od strane zaposlenih. Međutim, dominantnost jednog rukovodećeg lica može biti potencijalna slabost budući da stvara mogućnost zaobilaženja kontrola od strane rukovodstva klijenta revizije.

U nastavku su navedeni primeri faktora rizika nastanka kriminalne radnje (ovi primeri su sadržani u Prilogu 1 *Standarda*):

1) Faktori rizika koji se odnose na pogrešne iskaze nastale usled finansijskog izveštavanja u kriminalne svrhe

Navedeni primeri faktora rizika odnose se na pogrešne iskaze nastale usled finansijskog izveštavanja u kriminalne svrhe.

Podsticaji/Pritisci

1. Finansijska stabilnost ili profitabilnost je ugrožena usled ekonomskih i privrednih uslova ili uslova poslovanja klijenta revizije, kao što su (ili na koje ukazuju):
 - visok nivo konkurencije ili zasićenosti tržišta, praćen opadajućim poslovnim rezultatom,
 - visok stepen osetljivosti na nagle promene, kao što su promene u tehnologiji, upotrebljivost proizvoda ili promene kamatnih stopa,
 - značajan pad tražnje i povećanje broja poslovnih neuspeha u privrednoj grani ili celokupnoj ekonomiji,
 - poslovni gubici dovode do pojave mogućnosti stečaja, zatvaranja, ili neželjenog preuzimanja,
 - trend negativnih novčanih tokova iz poslovanja ili nemogućnost generisanja novčanih tokova iz poslovanja pri čem us izveštava o profitu i rastu profita,
 - nagli rast ili neuobičajena profitabilnost u poređenju sa drugim kompanijama iz iste privredne grane i
 - novi računovodstveni, zakonski ili regulatorni zahtevi;
2. Jaki pritisci na rukovodstvo klijenta revizije da ispuni zahteve ili očekivanja trećih strana, na primer:
 - ostvarenje nivoa profitabilnosti ili trenda koji očekuju investicioni analitičari, značajni kreditori ili druge eksterne strane (pogotovo očekivanja koja su agresivna ili nerealna), uključujući očekivanja podstaknuta od strane rukovodstva klijenta revizije, na primer preterano optimistične izjave u štampi ili godišnjim izdanjima,
 - potreba za pribavljanjem dodatnih sredstava ili kapitalnog finansiranja u cilju održanja konkurentnosti, uključujući finansiranje velikih poduhvata istraživanja i razvoja ili kapitalnih ulaganja,
 - marginalna sposobnost ispunjenja uslova kotiranja ili otplate dugova ili drugih dužničkih uslova i
 - pretpostavljeni ili stvarni štetni efekti izveštavanja o lošim finansijskim rezultatima na očekivano ugovaranje transakcija, kao na primer poslovnih kombinacija ili dodela ugovora;
3. Dostupne informacije ukazuju da je lična finansijska situacija rukovodstva ili lica ovlašćenih za upravljanje ugrožena finansijskim performansama klijenta revizije na osnovu:
 - značajnog finansijskog učešća u klijentu revizije,

- povezanosti značajnog dela naknada (na primer, bonusi, opcije za kupovinu akcija, i procentualna naknada) sa ispunjenje agresivno postavljenih ciljeva u pogledu cene akcija, poslovnog rezultata, finansijske pozicije i novčanih tokova i
 - lične garancije za dugove klijenta revizije;
4. Postoji snažan pritisak na rukovodstvo klijenta revizije i zaposlene da ispune finansijske ciljeve ustanovljene od strane lica ovlašćenih za upravljanje, uključujući ciljeve u pogledu podsticanja prodaje ili profitabilnosti.

Prilike

1. Priroda privredne grane ili poslovanja klijenta revizije omogućuje finansijsko izveštavanje u kriminalne svrhe pri čemu pokazatelji mogu biti:
- značajne transakcije sa povezanim stranama koje su van redovnih poslovnih aktivnosti poslovanja ili se zaključuju sa povezanim stranama čija se revizija ne vrši ili čiju reviziju vrši neka druga firma,
 - snažan finansijski položaj ili mogućnost dominacije određenim sektorom privrede i mogućnost da klijent revizije diktira uslove dobavljačima ili kupcima što može rezultirati nepravilnim ili uslovljenim transakcijama,
 - imovina, obaveze, prihodi, ili troškovi su zasnovani na značajnim procenama koje uključuju subjektivno prosuđivanje ili neizvesnosti koje je teško proveriti,
 - značajne, neuobičajene ili veoma kompleksne transakcije, pogotovo transakcije pri kraju godine i koje dovode u pitanje princip “suština iznad forme”,
 - značajne poslovne aktivnosti koje su locirane ili se sprovede van nacionalnih granica, u pravnim sistemima sa drugačijim poslovnim okruženjem ili kulturom,
 - korišćenje poslovnih posrednika bez jasnog poslovnog opravdanja i
 - značajni računi u bankama ili zavisna pravna lica ili ogranci poslovanja u pravnim sistemima sa povoljnim poreskim sistemom (“poreski raj”) pri čemu ne postoji jasno poslovno opravdanje.

Nadzor nad rukovodstvom klijenta revizije je neefektivan kao posledica sledećih faktora:

- dominantnost jedne osobe ili manje grupe (u pravnim licima u kojim vlasnik nije istovremeno i rukovodilac) bez postojanja kompenzirajućih kontrola i
- neefektivan nadzor lica ovlašćenih za upravljanje nad procesom finansijskog izveštavanja i internim kontrolama.

Kompleksna i nestabilna organizaciona struktura, na šta ukazuje:

- teškoće pri utvrđivanju organizacije ili pojedinaca koji imaju kontrolno učešće u klijentu revizije,
- preterano kompleksna organizaciona struktura koja uključuje neuobičajena pravna lica ili rukovodeće linije odgovornosti i

- visoka frekventnost promena višeg rukovodstva klijenta revizije, pravnih zastupnika ili lica ovlašćenih za upravljanje.

Komponente interne kontrole su neefikasne kao posledica:

- neadekvatnog nadzora kontrola. uključujući automatizovane kontrole i kontrole nad finansijskim izveštavanjem u toku perioda (u slučajevima kada se zahteva eksterno izveštavanje),
- visoka frekventnost promena zaposlenih ili zapošljavanje neefektivnog osoblja u računovodstvu, internoj reviziji i sektoru informacionih tehnologija i
- neefektivan računovodstveni i informacioni sistem, uključujući i pojavu materijalnih slabosti u internoj kontroli.

Stav/Opravdanja

1. Neefektivna komunikacija, primena, podrška, ili zahtev primene u vezi sistema vrednosti ili etičkih standarda od strane rukovodstva klijenta revizije ili nedostatak informisanja o neusklađenosti sa vrednostima ili etičkim standardima;
2. Intenzivno učešće ili preokupacija rukovodioca nefinansijskog sektora u vezi izbora računovodstvenih politika ili vršenja značajnih procena;
3. Saznanja o ranijim slučajevima kršenja zakona o hartijama od vrednosti ili drugih zakona i regulative, ili tužbama protiv klijenta revizije, višeg nivoa rukovodstva klijenta revizije ili lica ovlašćenih za upravljanje u vezi kriminalnih radnji ili kršenja zakona i regulative;
4. Visok interes rukovodstva klijenta revizije da održi i poveća vrednost akcija ili trend zarade;
5. Praksa rukovodstva klijenta revizije da se ulazi u odnose sa analitičarima, kreditorima ili drugim trećim stranama radi postizanja agresivnih ili nereálnih prognoza;
6. Rukovodstvo klijenta revizije pravovremeno ne ispravlja otkrivene materijalne slabosti interne kontrole.
7. Interes rukovodstva klijenta revizije da na nedozvoljene načine minimizira dobit u izveštajima za poreske svrhe;
8. Nizak nivo morala višeg rukovodstva klijenta revizije.
9. Vlasnik-rukovodilac ne razdvaja lične i poslovne transakcije;
10. Nesuglasice između akcionara klijenta revizije;
11. Konstantni pokušaji rukovodstva klijenta revizije da opravda marginalno ili neodgovarajuće računovodstveno obuhvatanje na osnovu materijalnosti;
12. Odnos između rukovodstva klijenta revizije i trenutnog ili prethodnog revizora je zategnut uz pojavu:
 - stalnih nesuglasica sa trenutnim ili prethodnim revizorom u vezi računovodstvenih, revizorskih pitanja u vezi izveštavanja.
 - neopravdanih zahteva prema revizoru, kao što je neopravdano kratak rok za završetak revizije ili izdavanje revizorskog izveštaja.

- formalnih ili neformalnih ograničenja nametnutih revizoru kojima se neprikladno ograničava pristup osoblju ili informacijama ili mogućnost komunikacije sa licima ovlašćenim za upravljanje.
- dominantno ponašanje rukovodstva klijenta revizije u odnosu sa revizorom pogotovo u pogledu pokušaja da se utiče na obim revizorovog rada ili na odabir i dalju saradnju sa osobljem koje je angažovano ili konsultovano na revizijskom angažovanju.

2) Faktori rizika pogrešnih iskaza usled prisvajanja sredstava

- 1) Faktori rizika koji se odnose na prisvajanje sredstava se takođe klasifikuju u skladu sa tri stanja koja uobičajeno prate kriminalnu radnju:
 1. podsticaji/pritisци,
 2. prilike i
 3. stav/opravljanja.
- 2) Neki od faktora rizika koji se odnose na pogrešne iskaze nastale usled finansijskog izveštavanja u kriminalne svrhe mogu takođe biti prisutni u slučajevima kada pogrešni iskazi nastaju usled prisvajanja sredstava. Na primer, neefektivan nadzor rukovodstva klijenta revizije i slabosti interne kontrole mogu postojati u slučajevima kada dođe do pogrešnih iskaza usled finansijskog izveštavanja u kriminalne svrhe ili usled prisvajanja sredstava. Navedeni su primeri faktora rizika koji se odnose na pogrešne iskaze koji nastaju usled prisvajanja sredstava.

Podsticaji/Pritisци

1. Lične finansijske obaveze mogu kreirati pritisak na rukovodstvo klijenta revizije ili zaposlene koji imaju pristup novcu ili drugim sredstvima koja su podložna krađi da izvrše takvo prisvajanje;
2. Loši odnosi između klijenta revizije i zaposlenih koji imaju pristup novcu ili drugim sredstvima koja su podložna krađi mogu motivisati te zaposlene da izvrše prisvajanje sredstava. Loši odnosi, mogu na primer nastati usled:
 - najavljenog ili očekivanog otpuštanja zaposlenih,
 - skorašnjih ili očekivanih promene sistema naknade zaposlenih ili penzionih planova i
 - unapređivanja, naknada ili drugih nagrađivanja koja nisu raspodeljen u skladu sa očekivanjima.

Prilike

1. Određene karakteristike ili okolnosti mogu povećati podložnost sredstava prisvajanju. Na primer, povećana je mogućnost prisvajanja sredstava u slučaju:
 - velikih iznosa novca u blagajni,

- sredstva na zalihama su male veličine, visoke vrednosti ili vlada velika potražnja za njima,
 - lako utrživih sredstava, kao što su obveznice koje glase na donosioca, dijamanti ili kompjuterski čipovi i
 - osnovnih sredstava koja su male veličine, utrživa ili nemaju oznaku vlasništva.
2. Neadekvatne interne kontrole nad sredstvima mogu voditi uvećanju podložnosti prisvajanja tih sredstava. Na primer, do prisvajanja sredstava može doći usled:
- neadekvatne podele dužnosti ili nepostojanja nezavisnih provera,
 - neadekvatnog nadzora troškova višeg rukovodstva klijenta revizije, kao što su putni troškovi ili druge nadoknade,
 - neadekvatnog nadzora od strane rukovodstva klijenta revizije nad zaposlenima koji su odgovorni za određena sredstva, na primer, neadekvatan nadzor ili kontrola udaljenih lokacija,
 - neadekvatne kvalifikacije zaposlenih koji imaju pristup sredstvima,
 - neadekvatno održavanje evidencija sredstava,
 - neadekvatni sistem autorizacije i odobravanja transakcija (na primer, prilikom nabavke),
 - neadekvatne fizičke mere sigurnosti nad novcem, investicijama, zalihama ili fiksnim sredstvima,
 - nepostojanje potpunog i pravovremenog usaglašavanja sredstava,
 - nepostojanje pravovremene i odgovarajuće dokumentacije u vezi transakcija, na primer, zaduženja za povraćaj opreme,
 - nepostojanje zahteva u vezi obaveznih godišnjih odmora za zaposlene koji rade na ključnim funkcijama kontrole,
 - neadekvatno razumevanje informacionih tehnologija od strane rukovodstva, čime se stvara mogućnost da zaposleni u sektoru informacionih tehnologija izvrše prisvajanje sredstava i
 - neadekvatne kontrole pristupa automatizovanim evidencijama, uključujući kontrole pristupa i pregleda kompjuterskog sistema evidentiranja događaja.

Stav/Opravdanja

- zanemarivanje potrebe za nadzorom ili smanjenje rizika koji se odnose na prisvajanje sredstava,
- zanemarivanje internih kontrola koje se odnose na prisvajanje sredstava zaobilaznjem postojećih kontrola ili ne preduzimanjem korekcija uočenih nedostataka internih kontrola,
- ponašanje koje ukazuje na nezadovoljstvo ili neslaganje sa klijentom revizije i tretmanom zaposlenih,
- promene ponašanja ili stila života što može ukazivati na prisvajanje sredstava i
- tolerisanje manjih krađa.

2.4. Identifikacija i procena rizika materijalno pogrešnih iskaza usled kriminalnih radnji

- 1) Prilikom identifikovanja i procene rizika materijalno pogrešnih iskaza na nivou finansijskog izveštaja, i na nivou tvrdnje za salda računa i obelodanjivanja, revizor treba da identifikuje i proceni rizike materijalno pogrešnih iskaza nastalih usled kriminalne radnje. Procenjeni rizici koji mogu dovesti do materijalno pogrešnih iskaza predstavljaju značajne rizike i, ukoliko to već nije uradio, revizor treba da proceni osmišljenost relevantnih kontrola pravnoglica, uključujući relevantne kontrolne aktivnosti i utvrdi da li su one primenjene.
- 2) Radi procene rizika materijalno pogrešnih iskaza nastalih usled kriminalne radnje revizor vrši prosuđivanje i:
 1. identifikuje rizike kriminalne radnje razmatrajući informacije stečene tokom sprovođenja procedura procene rizika razmatrajući klase transakcija, slada računa i obelodanjivanja u finansijskim izveštajima;
 2. utvrđuje potencijalne pretnje za identifikovane rizike na nivou tvrdnje; i
 3. razmatra obim materijalno pogrešnih iskaza uključujući mogućnost da rizik može usloviti više materijalno pogrešnih iskaza kao i verovatnoću nastanka rizika.
- 3) Važno je da revizor stekne razumevanje kontrola koje je rukovodstvo klijenta revizije osmislilo i primenilo radi sprečavanja i otkrivanja kriminalnih radnji, budući da pri osmišljavanju i primeni ovih kontrola, rukovodstvo klijenta revizije na osnovu odgovarajućih informacija vrši prosuđivanja o prirodi i obimu kontrola kao i o prirodi i obimu rizika koje preuzima. Revizor može utvrditi da je rukovodstvo klijenta revizije, na primer, odlučilo da svesno prihvati rizik u vezi neprimenjivanja razdvajanja dužnosti. Ovo je čest slučaj u malim pravnim licima u kojima vlasnik vrši svakodnevni nadzor poslovanja. Ovako stečene informacije mogu takođe biti korisne pri identifikovanju faktora rizika kriminalne radnje koji utiču na revizorovu procenu rizika da finansijski izveštaji mogu sadržati materijalne pogrešne iskaze usled kriminalne radnje.
- 4) Materijalno pogrešni iskazi usled finansijskog izveštavanja u kriminalne svrhe su često rezultat precenjivanja prihoda (na primer, prevremeno priznavanje prihoda ili evidentiranje fiktivnih prihoda) ili potcenjivanja prihoda (na primer, nepravilnim prebacivanjem prihoda u kasnije periode). Zbog toga, revizor pretpostavlja da postoje rizici kriminalne radnje u vezi priznavanja prihoda i razmatra koje vrste prihoda, transakcija ili tvrdnji mogu dovesti do pojave tih rizika.

2.5. Odgovori na rizike materijalno pogrešnih iskaza usled kriminalnih radnji

- 1) Revizor treba da utvrdi sveobuhvatan odgovor na nivou finansijskih izveštaja za procenjene rizike materijalno pogrešnih iskaza usled kriminalne radnje i da osmisli i sprovede dalje revizijske procedure čija su priroda, vreme i obim odgovarajući za procenjene rizike na nivou tvrdnje.

- 2) U skladu sa *MSR 330* zahteva se da revizor izvrši odgovarajuće postupke suštinskog ispitivanja kao odgovor na rizike koji su procenjeni kao značajni.
- 3) Revizor reaguje na rizike materijalno pogrešnih iskaza nastalih usled kriminalne radnje na sledeće načine:
 1. reagovanjem kojim se ostvaruje sveobuhvatan uticaj na način sprovođenja revizije, odnosno, povećanjem profesionalnog skepticizma i povećanjem nivoa opštih razmatranja kao dodatak već planiranim specifičnim postupcima;
 2. reagovanjem na identifikovane rizike na nivou tvrdnje pri čemu je obuhvaćena priroda, vreme i obim revizijskih procedura koje će se izvršiti;
 3. reagovanjem na identifikovane rizike uključujući izvršenje određenih revizijskih procedura kao odgovor na rizike materijalno pogrešnih iskaza usled kriminalne radnje nastale usled zaobilaženja kontrola od strane rukovodstva klijenta revizije, uzimajući u obzir faktor nepredvidljivosti pojave takvog izbegavanja kontrola.
- 4) Odgovor na procenjene rizike materijalno pogrešnih iskaza nastalih usled kriminalne radnje može uticati na stav profesionalnog skepticizma na sledeće načine:
 1. povećanje osetljivosti pri određivanju prirode i obima dokumentacije koja će se ispitivati u cilju provere materijalno značajnih transakcija;
 2. prihvatanje strožeg zahteva za potvrđivanjem objašnjenja ili izjava dobijenih od rukovodstva klijenta revizije u vezi materijalno značajnih pitanja.
- 5) Revizor može zaključiti da nije praktično kreirati revizijske procedure koje bi u dovoljnoj meri obuhvatale rizike materijalno pogrešnih iskaza usled kriminalne radnje.

2.5.1. Sveobuhvatni odgovori

- 1) Prilikom određivanja sveobuhvatnog odgovora na rizike materijalno značajnih pogrešnih iskaza usled kriminalne radnje na nivou finansijskog izveštaja revizor treba da:
 1. razmotri imenovanja i nadzor osoblja,
 2. razmotri računovodstvene politike klijenta revizije i
 3. uzme u obzir element nepredvidljivosti prilikom određivanja prirode, vremena i obima revizijskih procedura.
- 2) Znanje, veštine i sposobnosti pojedinaca kojimaje dodeljena značajna odgovornost u angažovanju, moraju biti u skladu sa revizorovom procenom rizika materijalno pogrešnih iskaza usled kriminalne radnje za određeno angažovanje. Na primer, revizor može reagovati na identifikovane rizike materijalno pogrešnih iskaza usled kriminalne radnje angažovanjem pojedinaca koji poseduju specijalističke veštine i znanja, kao što su stručnjaci za ispitivanje opstojanja krivičnih radnji (forensic) i informacione tehnologije, ili angažovanjem iskusnijeg osoblja. Dodatno, obim

nadzora odražava revizorovu procenu rizika materijalno pogrešnih iskaza usled kriminalne radnje i stručnost tima koji radi na angažovanju.

- 3) Revizor razmatra izbor i primenu značajnih računovodstvenih politika klijenta revizije, posebno politika koje se odnose na subjektivna merenja i kompleksne transakcije. Revizor razmatra da li izbor i primena računovodstvenih politika možda ukazuju na finansijsko izveštavanje u kriminalne svrhe koje nastaje kao posledica manipulacije zarada od strane rukovodstva klijenta revizije u cilju obmane korisnika finansijskih izveštaja u pogledu njihovog viđenja uspešnosti i profitabilnosti klijenta revizije.
- 4) Pojedinci u okviru klijenta revizije koji su upoznati sa revizijskim procedurama koje se uobičajeno sprovode tokom angažovanja, mogu biti veštiji u prikrivanju finansijskog izveštavanja u kriminalne svrhe. Zbog toga, revizor uzimaj obzir elemente nepredvidljivosti prilikom određivanja prirode, obima i vremena revizijskih procedura koje sprovodi. Ovo se postiže, na primer, sprovođenjem postupaka suštinskog ispitivanja izabranih salda računa i tvrdnji koje se, uzimajući obzir njihovu materijalnost ili rizik, ne bi testirale, izmenom vremenskog rasporeda izvršenja revizijskih procedura u odnosu na očekivani, korišćenjem različitih metoda uzorkovanja i sprovođenjem revizijskih procedura na različitim lokacijama ili bez prethodne najave.

2.5.2. Revizijske procedure kao odgovor na rizike materijalno pogrešnih iskaza usled kriminalne radnje na nivou tvrdnje

- 1) Revizorov odgovor na procenjene rizike materijalno pogrešnih iskaza usled kriminalne radnje na nivou tvrdnje može podrazumevati promenu prirode, vremena i obima revizijskih procedura, odnosno:
 - priroda revizijskih procedura koje će se sprovesti možda mora biti izmenjena kako bi se pribavili pouzdaniji dokazi ili radi sticanja dodatnih potvrđujućih informacija. Ovo može uticati na vrstu revizijskih procedura koje će se izvršiti kao i na kombinaciju ovih procedura. Fizički pregled ili inspekcija određenih sredstava može postati važnija ili revizor može izabrati da primeni tehnike revizije uz pomoć kompjutera radi pribavljanja više dokaza u vezi podataka u vezi značajnih računa ili elektronskih transakcija. Dodatno, revizor može osmisлити procedure radi sticanja dodatnih potvrđujućih informacija. Na primer, ukoliko revizor utvrdi da je rukovodstvo klijenta revizije pod pritiskom da ispuni određena očekivanja u pogledu zarada, može postojati rizik da rukovodstvo klijenta revizije veštački uvećava prodaju putem sporazuma na osnovu kojih vrši prevremeno priznavanje prihoda ili fakturisanjem prodaje pre same isporuke. U ovim okolnostima, revizor može, na primer, zahtevati eksterne potvrde ne samo u vezi neizmirenih iznosa već i radi potvrde detalja sporazuma o prodaji, uključujući datume, prava povraćaja i datuma isporuke.

Dodatno, revizor može uvideti da je u svrshodno, uz takve eksterne potvrde, izvršiti ispitivanje osoblja koje ne radi u finansijskom sektoru u pogledu promena sporazuma o prodaji i uslova isporuke;

- vreme sprovođenja postupaka suštinskog ispitivanja možda mora biti modifikovano. Revizor može zaključiti da je sprovođenje postupaka suštinskog ispitivanja na kraju ili blizu kraja perioda bolji odgovor na procenjene rizike materijalno pogrešnih iskaza usled kriminalne radnje. Revizor može zaključiti da, uzimajući u obzir rizike namernih materijalno pogrešnih iskaza ili manipulacije, revizijske procedure projekcije zaključaka donetih u toku perioda na kraj perioda neće biti efektivne. Uzimajući u obzir da nameran pogrešan iskaz, na primer pogrešan iskaz kao rezultat nepravilnog priznavanja prihoda, može biti iniciran tokom perioda, revizor može odlučiti da primeni postupke suštinskog ispitivanja na transakcije izvršene ranije u toku perioda;
 - obim sprovedenih procedura odražava procenu rizika materijalno pogrešnih iskaza usled kriminalne radnje. Na primer, može biti prikladno povećanje veličine uzorka ili sprovođenje detaljnijih analitičkih postupaka. Takođe, primena tehnika revizije uz pomoć kompjutera može omogućiti obimnije testiranje elektronskih transakcija i računa. Ovakve tehnike se mogu koristiti pri izboru uzoraka transakcije iz ključnih elektronskih baza, za sortiranje transakcija koje imaju specifične karakteristike, ili za testiranje celokupne populacije umesto uzorka.
- 2) Ukoliko revizor identifikuje rizik materijalno pogrešnih iskaza usled kriminalne radnje koji se odnosi na količine zaliha, ispitivanje evidencija zaliha klijenta revizije može pomoći da se identifikuju lokacije ili stavke na koje treba obratiti posebnu pažnju pri u toku ili nakon fizičkog popisa zaliha. Ovakav pregled može uticati rezultirati odlukom da se prisustvuje popisu zaliha na određenim lokacijama bez prethodne najave ili da se popis zaliha na svim lokacijama izvrši istog dana.
 - 3) Revizor može identifikovati rizik materijalno pogrešnih iskaza usled kriminalne radnje koji utiče na više računa ili tvrdnji, uključujući vrednovanje imovine, procene u vezi određenih transakcija (kao što su preuzimanja, restruktuiranje ili otuđenje segmenata poslovanja), i na druga značajna razgraničenja obaveza (kao što su obaveze za penzije ili druge beneficije, ili obaveze u vezi obnove životne sredine). Rizik se takođe može odnositi na značajne promene pretpostavki koje se odnose na procenjivanje koje se vrši na redovnoj osnovi. Informacije koje se prikupe tokom procesa sticanja razumevanja klijenta revizije i njegovog okruženja mogu pomoći revizoru pri proceni opravdanosti procena rukovodstva klijenta revizije kao i na osnovu njih izvedenih prosuđivanja i pretpostavki. Retrospektivni pregled sličnih prosuđivanja koje je izvršilo rukovodstvo klijenta revizije kao i pretpostavki primenjenih tokom prethodnih perioda takođe može obezbediti uvid u opravdanost prosuđivanja i pretpostavki na kojima se zasnivaju procene rukovodstva klijenta revizije.

1) Razmatranja na nivou tvrdnje

Specifični odgovori na procenjeni nivo rizika materijalno značajnih pogrešnih iskaza nastalih usled kriminalne radnje se razlikuju u zavisnosti od vrsta ili kombinacija faktora rizika kriminalne radnje ili identifikovanih uslova, i računa, klasa transakcija i tvrdnji na koje mogu imati efekat. Navodimo primere specifičnih odgovora:

- obilazak lokacija ili sprovođenje određenih testova bez prethodne najave: *na primer, prisustvovanje popisu na lokacijama bez prethodne najave ili popis gotovine na određeni datum bez prethodne najave,*
- zahtev da se popis vrši na pri kraju ili na kraju perioda kako bi se minimizirao rizik manipulisanja saldima u periodu između datuma završetka popisa i datuma završetka izveštajnog perioda,
- modifikacija revizijskog pristupa u tekućoj godini: *na primer, usmena komunikacija sa glavnim kupcima ili dobavljačima kao dodatak konfirmacijama u pisanoj formi, upućivanje zahteva za potvrdom određenom licu u okviru neke organizacije ili zahtev za dodatnim ili različitim informacijama,*
- sprovođenje detaljnog pregleda korekcija evidentiranih na kraju kvartala ili na kraju godine i ispitivanje evidencija koje su po svojoj prirodi ili iznosu neuobičajene,
- ispitivanje prisustva povezanih strana i izvora finansijskih sredstava koje su povezane sa značajnim ili neuobičajenim transakcijama, pogotovo transakcijama nastalim pri kraju ili na kraju godine,
- sprovođenje suštinskih analitičkih postupaka na disagregiranih podataka: *na primer, poređenje prodaje i troškova prodaje po lokacijama, poslovnim linijama ili mesecima radi provere očekivanja revizora,*
- intervjuisanje zaposlenih koji rade u oblastima u kojima je identifikovan rizik materijalno značajnog pogrešnog iskaza usled kriminalne radnje, u cilju sticanja uvida u rizike i postojanje i način funkcionisanja kontrola nad takvim rizicima,
- diskusija sa drugim nezavisnim revizorima koji vrše reviziju finansijskih izveštaja jednog ili više povezanih pravnih lica ili ogranaka, o obimu rada koji je neophodno izvršiti u vezi sa rizikom materijalno značajnih pogrešnih iskaza usled kriminalne radnje po osnovu transakcija i aktivnosti između ovih komponentni,
- ukoliko je rad nekog stručnjaka izrazito značajan u vezi neke stavke iz finansijskih izveštaja koja je identifikovana kao stavka visokog rizika materijalno pogrešnog iskaza usled kriminalne radnje, sprovođenje dodatnih postupaka koji se odnose na deo ili celokupne pretpostavke stručnjaka, način njihovog utvrđivanja i procena da li su doneta na razumnoj osnovi, ili angažovanje drugog stručnjaka za ove svrhe,
- sprovođenje revizijskih postupaka radi analize početnih stanja izabranih računa *bilansa stanja* finansijskog izveštaja čija je revizija vršena u prethod-

nom periodu radi procene na koji način su određena pitanja koja uključuju računovodstvene procene i prosuđivanja: *na primer rezervisanja za povraćaj proizvoda, rešena na očekivani način,*

- sprovođenje postupaka u vezi računa ili drugih usklađivanja izvršenih od strane klijenta revizije, uključujući razmatranja usklađivanja izvršenih u prethodnim periodima,
- sprovođenje tehnika uz pomoć kompjutera, kao što su testiranja podataka u cilju identifikovanja anomalija u celokupnoj populaciji,
- testiranje integriteta evidencija i transakcija koje se kreiraju pomoću kompjutera i
- pribavljanje dodatnih revizijskih dokaza iz izvora koji su van klijenta revizije čija se revizija vrši.

2) Specifični odgovori revizora u vezi sa pogrešnim iskazima usled izveštavanja u kriminalne svrhe

Primeri odgovora na revizorovu ocenu rizika materijalno značajnog pogrešnog iskaza zbog izveštavanja u kriminalne svrhe su sledeći:

Priznavanje prihoda

- sprovođenje suštinskih analitičkih postupaka koje se odnose na prihode korišćenjem disagregiranih podataka, na primer, poređenjem izveštaja o prihodima po mesecima i po proizvodnim linijama ili po segmentima poslovanja u toku tekućeg izveštajnog perioda sa uporedivim informacijama iz prethodnih perioda. Tehnike revizije uz pomoć kompjutera mogu biti korisne za identifikaciju neuobičajenih ili neočekivanih odnosa ili transakcija u vezi prihoda;
- potvrđivanje relevantnih uslova iz ugovora sa kupcima i provera da li postoje dodatni sporazumi, budući da je računovodstveno obuhvatanje često pod uticajem takvih uslova ili sporazuma a dokumentacija u vezi osnove za odobravanje popusta ili period na koji se oni odnose je često oskudna. Na primer, kriterijumi prihvatanja, uslovi isporuke i plaćanja, nepostojanje budućih ili kontinuiranih obaveza dobavljača, prava povraćaja proizvoda;
- garantovani obim prodaje, i odredbe koje se odnose na otkaz transakcije ili refundiranje su često relevantne u ovim okolnostima;
- sprovođenje upita zaposlenih u prodaji ili marketingu ili internih pravnih zastupnika u vezi prodaja ili isporuka koje su izvršene pri kraju perioda i njihovih saznanja o neuobičajenim uslovima ili okolnostima u vezi ovih transakcija;
- fizičko prisustvovanje na jednoj ili više lokacija pri kraju perioda radi uvida u otpremu dobara ili pripremu za isporuku (ili obradu povraćaja dobara) i

sprovođenje drugih odgovarajućih postupaka u vezi razgraničenja prodaje ili zaliha;

- u slučaju situacija u kojima se transakcije u vezi prihoda elektronski iniciraju, obrađuju i evidentiraju, testiranje kontrola radi utvrđivanja da li obezbeđuju uverenje da su prihodi zaista nastali i da li su odgovarajuće evidentirani.

Zalihe

- ispitivanje evidencija zaliha klijenta revizije kako bi se identifikovale lokacije ili stavke na koje treba obratiti posebnu pažnju u toku ili nakon popisa;
- prisustvovanje popisu na određenim lokacijama bez prethodne najave ili sprovođenje popisa istovremeno na svim lokacijama;
- sprovođenje popisa pri kraju ili na kraju perioda kako bi se minimizirao rizik manipulacija u periodu između popisa i kraja izveštajnog perioda;
- sprovođenje dodatnih postupaka tokom prisustva propisu, na primer, detaljnije ispitivanje sadržaja pakovanja, načina na koji su proizvodi složeni (na primer mogućnost postojanja praznih kvadrata) ili obeleženi, i kvaliteta (odnosno, čistoće, klase, ili koncentracije) tečnih supstanci kao što su parfemi ili specijalne hemikalije. Korišćenje rada specijalizovanih stručnjaka može biti od pomoći u vezi ovih aktivnosti;
- poređenje zaliha tekućeg perioda sa prethodnim periodima po klasama i kategorijama zaliha, lokaciji ili drugim kriterijumima, ili poređenje popisanih količina sa evidencijama;
- primena tehnika revizije uz pomoć kompjutera radi detaljnijih testiranja zaliha po popisnim listama na primer, sortiranje po identifikacionim oznakama radi testiranja kontrola označavanja ili po serijskim brojevima radi testiranja mogućih slučajeva dupliranja ili nepostojanja stavki;

Procene rukovodstva klijenta revizije

- korišćenje rada stručnjaka radi razvoja nezavisnih procena u cilju poređenja sa procenama koje je izvršilo rukovodstvo klijenta revizije,
- proširivanje upita na pojedince izvan rukovodećeg kadra i računovodstvenog odeljenja radi potvrđivanja namere i sposobnosti rukovodstva klijenta revizije da sprovede planove koji su relevantni za svrhe procenjivanja.

3) Specifični odgovori revizora u vezi sa pogrešnim iskazima usled prisvajanja sredstava

Različite okolnosti mogu zahtevati različite odgovore. Uobičajeno, revizijski odgovor na rizike materijalno značajnih pogrešnih iskaza usled kriminalne radnje koja se odnosi na prisvajanje sredstava će biti usmeren na određena salda računa i klase transakcija. Iako se neke od prethodno navedenih aktivnosti mogu primeniti

u takvim okolnostima, opseg rada treba povezati sa specifičnim informacijama u vezi identifikovanih rizika prisvajanja. Primeri odgovora na revizorovu procenu rizika materijalno značajnih pogrešnih iskaza usled kriminalne radnje koja se odnosi na prisvajanje sredstava mogu biti:

- popis novca ili hartija od vrednosti pri kraju ili na kraju godine,
- direktna potvrda od kupaca u vezi primena na računima (uključujući odložena plaćanja i povraćaj proizvoda kao i potvrda datuma izvršenih plaćanja) za period za koji se vrši revizija,
- analiza naplativosti otpisanih potraživanja,
- analiza manjka zaliha po lokacijama i vrsti proizvoda,
- poređenje ključnih racija u vezi zaliha sa standardima privredne grane,
- pregled dokumentacije u vezi manjka i beleženja u evidencijama zaliha,
- sprovođenje kompjuterske analize liste dobavljača sa listom zaposlenih radi identifikacije mogućeg podudaranja adresa ili telefonskih brojeva,
- sprovođenje kompjuterske pretrage platnih lista radi identifikacije duplih adresa, identifikacionih brojeva zaposlenih, poreskih brojeva ili broje ban-karskih računa,
- pregled ličnih dosijea zaposlenih za koje ne postoje ili postoji oskudna dokumentacija o radu, na prime nepostojanje dokumenata o oceni rada,
- analiza datih popusta i povraćaja radi utvrđivanja postojanja neuobičajenih trendova,
- potvrđivanje specifičnih uslova ugovora sa trećim stranama,
- pribavljanje dokaza da su ugovori ispunjeni u skladu sa predviđenim uslovima,
- ispitivanje velikih ili neuobičajenih troškova,
- pregled odobrenosti i knjigovodstvene vrednosti pozajmica datih višem rukovodstvu i povezanim stranama i
- pregled nivoa i pravilnosti izveštaja o troškovima višeg rukovodstva klijenta revizije.

2.5.3. Revizijske procedure kao odgovor na zaobilaženje kontrola od strane rukovodstva klijenta revizije

- 1) Rukovodstvo klijenta revizije je u poziciji koja mu omogućava da izvrši kriminalnu radnju usled mogućnosti zaobilaženjem kontrola koje naizgled efektivno funkcionišu i tako direktno ili indirektno manipuliše računovodstvenim evidencijama ili pripremi finansijske izveštaje u kriminalne svrhe. Iako je nivo rizika zaobilaženja kontrola od strane rukovodstva klijenta revizije različit u zavisnosti od klijenta revizije, prisutan je u svim pravnim licima i predstavlja značajan rizik materijalno pogrešnih iskaza usled kriminalne radnje. Shodno tome, pored sveobuhvatnog

odgovora na rizike materijalno pogrešnih iskaza usled kriminalne radnje i odgovora na rizike materijalno pogrešnih iskaza usled kriminalne radnje na nivou tvrdnje, revizor sprovodi odgovarajuće revizijske procedure kao odgovor na rizik zaobilaženja kontrola od strane rukovodstva klijenta revizije.

- 2) Kao odgovor na rizik zaobilaženja kontrola od strane rukovodstva klijenta revizije, revizor treba da osmisli i sprovede revizijske procedure u cilju:
 1. testiranja prikladnosti evidencija unetih u glavnu knjigu i drugih korekcija izvršenih prilikom prinremanja finansijskih izveštaja;
 2. pregleda računovodstvenih procena radi identifikovanja grešaka koje mogu rezultirati materijalno pogrešnim iskazima usled kriminalne radnje; i
 3. sticanja razumevanja ekonomske suštine značajnih transakcija za koje revizor utvrdi da su izvan okvira redovnog poslovanja klijenta revizije, ili deluju neuobičajeno u odnosu na revizorovo razumevanje klijenta revizije i njegovog okruženja.

1) Nalozi za knjiženja i druga usklađivanja

- 1) Materijalno značajni pogrešni iskazi u finansijskim izveštajima usled kriminalne radnje često podrazumevaju manipulisanje procesom finansijskog izveštavanja putem netačnih ili nedozvoljenih knjiženja tokom ili na kraju perioda, ili izmena iznosa u finansijskim izveštajima koje nisu formalno proknjižene a najčešće se vrše pri usklađivanju za svrhe konsolidacije ili nri reklasifikaciji. Prilikom osmišljavanja i sprovođenja revizijskih postupaka testiranja ispravnosti knjiženja u glavnoj knjizi i drugih usklađivanja izvršenih prilikom pripreme finansijskih izveštaja revizor:
 1. stiče razumevanje procesa finansijskog izveštavanja pravnog lica i kontrola knjiženja i drugih usklađivanja;
 2. ocenjuje sistem kontrola knjiženja i drugih usklađivanja i utvrđuje da li su one primenjene;
 3. vrši intervjuisanje lica koja učestvuju u procesu finansijskog izveštavanja u vezi neprikladnih ili neuobičajenih aktivnosti koje se odnose na obradu naloga za knjiženje i drugih usklađivanja;
 4. određuje vremenski period testiranja; i
 5. vrši identifikaciju i izbor naloga za knjiženje i drugih usklađivanja koja će se testirati.
- 2) Za svrhu identifikacije i izbora naloga za knjiženje i drugih usklađivanja koja će se testirati, kao i utvrđivanja odgovarajućeg metoda ispitivanja dokaza za izabrane stavke, revizor razmatra sledeće:
 1. *procenu rizika nastanka materijalne greške usled kriminalne radnje* - prisustvo faktora rizika nastanka kriminalne radnje i druge informacije pribavljene tokom revizorove procene rizika nastanka materijalne greške usled kriminal-

ne radnje mogu pomoći revizoru prilikom identifikovanja specifičnih klasa evidencija glavne knjige i drugih usklađivanja za potrebe testiranja;

2. *primenjene kontrole nad knjiženjima u glavnoj knjizi i drugim usklađivanjima* - efektivne kontrole pripreme i evidentiranja knjiženja i drugih usklađivanja mogu umanjiti obim neophodnih postupaka suštinskog ispitivanja, uz uslova da je revizor testirao efektivnost ovih kontrola;
3. *proces finansijskog izveštavanja pravnoglica i prirodu dokaza koji se mogu pribaviti* - u mnogim pravnim licima proces obrade transakcija može podrazumevati kombinaciju manuelnih i automatizovanih postupaka i procedura. Slično tome, obrada naloga za knjiženje može podrazumevati manuelne i automatizovane procedure i kontrole. Kada se u procesu finansijskog izveštavanja koriste informacione tehnologije, moguće je da naloži za knjiženje i druga usklađivanja postoje samo u elektronskoj formi;
4. *karakteristike knjiženja i drugih usklađivanja u kriminalne svrhe* - nepravilna knjiženja i druga usklađivanja često imaju jedinstvene karakteristike po kojima se mogu identifikovati. Ove karakteristike mogu obuhvatati knjiženja:
 - 1/ na neodgovarajućim, neuobičajenim ili retko korišćenim računima,
 - 2/ izvršena od strane lica koja se uobičajeno ne bave tip poslovima,
 - 3/ izvršena na kraju perioda ili nakon zatvaranja knjiga a za koja ne postoje odgovarajuća objašnjenja ili opisi ili su ta objašnjenja i opisi dati u oskudnoj formi,
 - 4/ izvršena pre ili tokom pripreme finansijskih izveštaja koji nemaju brojeve računa, ili
 - 5/ sadrže okrugle brojeve ili završne brojeve u doslednom nizu;
5. *prirodu i kompleksnost računa* - neprikladna knjiženja ili usklađivanja se mogu pojaviti na računima:
 - 1/ koji sadrže transakcije kompleksne ili neuobičajene prirode,
 - 2/ sadrže značajne procene ili usklađivanja na kraju perioda,
 - 3/ koji su u prošlosti sadržali pogrešne iskaze,
 - 4/ koji nisu usaglašavani pravovremeno ili sadrže neusaglašene razlike,
 - 5/ sadrže interne transakcije ili
 - 6/ su na drugi način povezani sa identifikovanim rizikom materijalno značajnih pogrešnih iskaza usled kriminalne radnje.

Prilikom revizija pravnih lica koja se nalaze na više lokacija ili imaju više komponenti, posebna pažnja se posvećuje potrebi izbora naloga za knjiženje sa različitih lokacija;
6. *knjiženja ili druga usaglašavanja obrađena van redovnih aktivnosti poslovanja* - neuobičajena knjiženja mogu biti van uobičajenog nivoa kontrole u odnosu na knjiženja koja se redovno pojavljuju kao što su mesečna prodaja, nabavke ili novčane nadoknade.

- 3) Revizor koristi profesionalno prosuđivanje pri određivanju prirode, vremena i obima testiranja knjiženja i drugih usklađivanja. Budući da se knjiženja i druga usklađivanja u kriminalne svrhe često vrše na kraju perioda, revizor uobičajeno vrši odabir knjiženja i drugih usklađivanja izvršenih u tom periodu. Međutim budući da materijalno pogrešan iskaz u finansijskim izveštajima često nastaje tokom perioda i da su možda preduzete obimne aktivnosti prikrivanja kriminalne radnje, revizor razmatra da li je potrebno da testira knjiženja i druga usklađivanja koja su izvršena tokom perioda.

2) Računovodstvene procene

- 1) Prilikom pripremanja finansijskih izveštaja, rukovodstvo klijenta revizije ima odgovornost za određena prosuđivanja ili pretpostavke koje utiču na značajne računovodstvene procene kao i za kontinuirano praćene prihvatljivosti takvih procena. Finansijsko izveštavanje u kriminalne svrhe se često vrši putem namerno pogrešnih računovodstvenih procena. Pri pregledu računovodstvenih procena radi utvrđivanja pristrasnosti koje mogu rezultirati materijalno pogrešnim iskazima u kriminalne svrhe revizor:
 1. razmatra da li razlike između procena podržanih revizijskim dokazima i procena uključenih u finansijske izveštaje, čak i ako su pojedinačno posmatrane prihvatljive, ukazuje na moguću pristrasnost rukovodstva klijenta revizije, i ukoliko je to slučaj revizor razmatra procenu u celini; i
 2. vrši retrospektivni pregled prosuđivanja i pretpostavki izvršenih od strane rukovodstva klijenta revizije a koje se odnose na značajne računovodstvene procene odražene u finansijskim izveštajima za prethodnu godinu. Cilj ovog pregleda je da se utvrdi da li postoji nagoveštaj moguće pristrasnosti rukovodstva klijenta revizije, pri čemu nije namera da se u pitanje dovede revizorovo profesionalno rasuđivanje iz prethodne godine koje je bilo bazirano na informacijama dostupnim u to vreme.
- 2) Ukoliko revizor identifikuje postojanje pristrasnosti rukovodstva klijenta revizije prilikom vršenja računovodstvenih procena, revizor procenjuje da li okolnosti koje su dovele do takve pristrasnosti predstavljaju rizik materijalno pogrešnog iskaza usled kriminalne radnje. Revizor razmatra da li su, pri vršenju računovodstvenih procena, aktivnosti rukovodstva klijenta revizije uzrokovale potcenjivanje ili precenjivanje svih rezervisanja ili rezervi kako bi se prikazali "doterani" prihodi tokom dva ili više računovodstvenih perioda, ili da bi se dostigao nameravani nivo prihoda u cilju dovođenja u zabludu korisnika finansijskih izveštaja uticajem na njihovo razumevanje performansi i profitabilnosti klijenta revizije.
- 3) Revizor stiče razumevanje poslovnog opravdanja značajnih transakcija koje su izvan redovnog opsega poslovanja klijenta revizije, ili na drugi način izgledaju neuobičajene u odnosu na revizorovo razumevanje klijenta revizije, njegovog okruženja i drugih informacija stečenih tokom revizije. Svrha sticanja ovog razumevanja je razmatranje da li opravdanje (ili nedostatak opravdanja) ukazuje da

su transakcije izvršene u cilju finansijskog izveštavanja u kriminalne svrhe ili da bi se prikrila zloupotreba imovine. Prilikom sticanja ovog razumevanja revizor razmatra sledeće:

- da li ove transakcije deluju previše kompleksno (na primer u transakciju je uključeno više pravnih lica iz jedne grupe za konsolidaciju ili više nepovezanih strana),
- da li je rukovodstvo klijenta revizije razmotrilo prirodu i računovodstveni tretman ovakvih transakcija sa licima ovlašćenim za upravljanje klijentom revizije, i da li postoji odgovarajuća dokumentacija,
- da li rukovodstvo klijenta revizije pridaje veći značaj potrebi za određenim računovodstvenim tretmanom umesto ekonomskoj prirodi transakcije,
- da li je transakcija u koju su uključene povezane strane koje ne spadaju u obuhvat konsolidacije, uključujući i pravna lica specijalne namene, na odgovarajući način pregledana i odobrena od strane lica ovlašćenih za upravljanje klijentom revizije i
- da li su u transakciju uključene prethodno neidentifikovane povezane strane ili strane koje nemaju suštinsku ili finansijsku sposobnost da podrže transakciju bez pomoći klijenta revizije čija se revizija vrši.

2.6. Ocena revizijskih dokaza

- 1) U skladu sa zahtevima *MSR 330 Revizorski postupci kao odgovor na procenjene rizike* revizor, na osnovu sprovedenih revizijskih postupaka i prikupljenih revizijskih dokaza, ocenjuje da li je procena rizika materijalno pogrešnog iskaza na nivou tvrdnje i dalje prikladna. Ova ocena je pre svega kvalitativna mera zasnovana na revizorskom prosuđivanju. Ovakvim ocenjivanjem se može obezbediti buduće predviđanje u vezi rizika materijalno pogrešnog iskaza usled kriminalne radnje kao i odrediti da li je neophodno sprovesti dodatne ili različite revizijske postupke. Kao deo ocenjivanja, revizor razmatra da li je u toku revizije ostvarena odgovarajuća komunikacija sa drugim članovima tima koji radi na angažovanju u vezi informacija ili okolnosti koje ukazuju na rizike materijalno pogrešnog iskaza usled kriminalne radnje.
- 2) Revizija finansijskih izveštaja je kontinuiran i kumulativan proces. Tokom sprovođenja revizijskih postupaka revizor može doći do informacija koje se značajno razlikuju od informacija na kojima je zasnovana procena rizika materijalno pogrešnog iskaza usled kriminalne radnje. Na primer, revizor može uočiti razlike u računovodstvenim evidencijama, protivrečne ili nedostajuće dokaze. Takođe, odnos između revizora i rukovodstva klijenta revizije može postati problematičan ili neobičajan.
- 3) U nastavku su navedeni primeri okolnosti koje mogu ukazivati na mogućnost da finansijski izveštaji sadrže materijalno pogrešan iskaz usled kriminalne radnje.

Neusklađenost računovodstvenih evidencija, uključujući:

- transakcije koje nisu blagovremeno ili u potpunosti evidentirane ili evidencije nisu u skladu sa iznosom, računovodstvenim periodom, klasifikacijom ili pravilnicima klijenta revizije,
- nedokumentovana ili neodobrena salda ili transakcije,
- korekcije izvršene na kraju perioda koje značajno utiču na finansijski rezultat,
- evidencije pristupa zaposlenih sistemu i evidencijama koji nisu u skladu sa njihovim neophodnim i odobrenim dužnostima i
- naznake ili dojave revizorima u vezi sumnje u postojanje kriminalnih radnji.

Protivrečni ili nedostajući dokazi, uključujući sledeće:

- nedostajuća dokumentacija,
- dokumentacija za koju se sumnja da je menjana,
- postojanje samo fotokopija ili faksova dokumenata za koje se normalno podrazumeva da postoje u originalnoj formi,
- značajne neobjašnjene stavke pri usaglašavanju,
- neuobičajene promene bilansa stanja, ili promena trendova, značajnih racija finansijskih izveštaja ili odnosa u njima, na primer veći porast potraživanja u odnosu na prihode,
- protivrečni, nejasni ili neuverljivi odgovori dobijeni od strane rukovodstva klijenta revizije ili zaposlenih tokom sprovođenja intervjua ili analitičkih postupaka,
- neuobičajene razlike između evidencija klijenta revizije i dobijenih konfirmacija,
- veliki broj knjiženja kreditnih pisama ili drugih korekcija na računima potraživanja,
- peobjašnjene ili nedovoljno objašnjene razlike između pomoćnih knjiga kupaca i kontrolnih računa, ili između potvrda kupaca i pomoćnih knjiga,
- nedostajući ili nepostojeći otkazani nalozi za plaćanje u situacijama kada je uobičajeno da se otkazani nalozi dostavljaju klijentu revizije zajedno sa izvodom banke,
- nedostajuće zalihe ili fizička sredstva značajne vrednosti,
- nedostupnost ili nepostojanje dokaza u elektronskom obliku, odnosno nepoštovanje pravilnika o čuvanju evidencija klijenta revizije,
- veći ili manji broj dobijenih konfirmacija u odnosu na očekivanja i
- nemogućnost pribavljanja evidencija o ključnim izmenama sistema ili aktivnosti primena i testiranja izmena programa za tekuću godinu.

Problematični ili neuobičajeni odnosi između revizora i rukovodstva klijenta revizije, uključujući:

- zabrana pristupa evidencijama, objektima, zaposlenima, kupcima, dobavljačima ili drugim licima u procesu prikupljanja revizijskih dokaza,

- neopravdana vremenska ograničenja za rešavanje kompleksnih ili problematičnih pitanja nametnuta od strane rukovodstva klijenta revizije,
- žalbe rukovodstva klijenta revizije na način sprovođenja revizije ili zastrašivanje članova tima koji radi na angažovanju od strane rukovodstva klijenta revizije, posebno u vezi sa revizorovom kritičkom procenom revizijskih dokaza ili rešavanjem potencijalnih nesaglasnosti sa rukovodstvom klijenta revizije,
- neuobičajeno dug period u pogledu dostavljanja informacija od strane klijenta revizije,
- nevoljnost da se revizoru omogući pristup ključnim elektronskim datotekama koje se koriste prilikom primene revizijskih tehnika pomoću kompjutera,
- zabrana pristupa ključnom osoblju i objektima sektora informacionih tehnologija, uključujući osoblje iz obezbeđenja, obrade i razvoja sistema,
- nevoljnost dodavanja ili ispravke obelodanjivanja u finansijskim izveštajima u cilju njihove potpunije i razumljivije prezentacije i
- nevoljnost blagovremenog obraćanja pažnje na identifikovane slabosti interne kontrole.

Ostali primeri uključuju:

- nevoljnost rukovodstva klijenta revizije da odobri revizoru sastanke sa licima ovlašćenim za upravljanje,
 - računovodstvene politike koje odudaraju od standarda privredne grane,
 - učestale promene računovodstvenih procena koje nisu rezultat promena okolnosti i
 - tolerisanje kršenja kodeksa ponašanja klijenta revizije.
- 4) Revizor treba da razmotri da li analitičke procedure koje su sprovedene na završetku ili blizu završetka revizije prilikom formiranja opšteg zaključka da li su finansijski izveštaji kao celina dosledni sa revizorovim razumevanjem poslovanja ukazuju na prethodno neidentifikovani rizik materijalno pogrešnog iskaza usled kriminalne radnje. Utvrđivanje koji trendovi i odnosi mogu ukazivati na rizik materijalno pogrešnog iskaza usled kriminalne radnje zahteva profesionalno rasuđivanje. Neuobičajeni odnosi koji su povezani sa profitom i prihodima na kraju godine su posebno značajni. Ovo se može odnositi, na primer, na neuobičajeno velike prihode evidentirane u poslednjim nedeljama izveštajnog perioda ili neuobičajene transakcije; ili prihode koji nisu dosledni trendu tokova gotovine iz poslovnih aktivnosti.
 - 5) Kada revizor identifikuje pogrešan iskaz treba da razmotri da li takav pogrešan iskaz možda ukazuje na kriminalnu radnju i, ako takva indikacija postoji, treba da razmotri posledice pogrešnog iskaza na druge aspekte revizije, posebno na pouzdanost izjava rukovodstva klijenta revizije.
 - 6) Revizor ne može da pretpostavlja daje postojanje kriminalne radnje izolovan slučaj. Revizor takođe razmatra da li identifikovani pogrešan iskaz možda ukazuje

na viši rizik postojanja materijalno pogrešnog iskaza usled kriminalne radnje na određenoj lokaciji. Na primer, veći broj pogrešnih iskaza na određenoj lokaciji, čak i ukoliko njihov kumulativan efekat nije materijalno značajan, može ukazivati na rizik materijalno pogrešnog iskaza usled kriminalne radnje.

- 7) Ukoliko revizor smatra da je pogrešan iskaz rezultat kriminalne radnje, ali efekat pogrešnog iskaza nije materijalno značajan u finansijskim izveštajima, revizor razmatra posledice pogotovo u odnosu na položaj u organizaciji lica koja su umešana. Na primer, kriminalna radnja koja se odnosi na zloupotrebu novca iz blagajne je najčešće od malog značaja za revizora pri proceni rizika materijalno pogrešnog iskaza usled kriminalne radnje budući da postupci u vezi sa blagajnom i moguća visina iznosa sami po sebi ograničavaju moguće gubitke, a nadzor nad blagajnom je uobičajeno poveren zaposlenima koji ne spadaju u rukovodeći kadar. Za razliku od ovoga, slučajevi u kojim su umešani rukovodioci višeg nivoa, čak iako iznos sam po sebi nije materijalno značajan u finansijskim izveštajima, mogu ukazivati na dublji problem, na primer na sumnju u nezavisnost rukovodstva klijenta revizije. U ovakvim okolnostima, revizor vrši ponovno procenjivanje rizika materijalno pogrešnog iskaza usled kriminalne radnje i posledičnih uticaja na prirodu, vreme i obim revizijskih postupaka kao odgovor na procenjene rizike. Revizor takođe razmatra pouzdanost prethodno prikupljenih dokaza budući da može postojati nedoumica u vezi potpunosti i istinitosti dobijenih izjava kao i u vezi ispravnosti računovodstvene evidencije i dokumentacije. Revizor prilikom ponovnog razmatranja pouzdanosti dokaza takođe razmatra mogućnost postojanja dogovora zaposlenih, rukovodstva klijenta revizije i trećih strana.
- 8) Ukoliko revizor nije u mogućnosti da se uveri da finansijski izveštaji ne sadrže materijalno pogrešne iskaze kao posledicu kriminalne radnje, treba da razmotri implikacije na proces revizije.

2.7. Postupanje revizor kada nije u mogućnosti da nastavi sa angažovanjem

- 1) Ukoliko kao rezultat pogrešnih iskaza usled kriminalne radnje ili moguće kriminalne radnje nastanu vanredne okolnosti koje dovode u pitanje mogućnost revizora da nastavi obavljanje revizije, onda on:
 1. razmatra profesionalnu i zakonsku odgovornost primenljivu u datim okolnostima, uključujući pitanje da li postoji obaveza da izvesti lice ili lica koja su ga angažovala za revizora ili u određenim slučajevima organe vlasti;
 2. razmatra mogućnost povlačenja iz angažovanja; i
 3. kada se povuče iz angažovanja:
 - raspravlja sa odgovarajućim nivoom rukovodstva klijenta revizije i licima ovlašćenim za upravljanje o svom povlačenju iz angažovanja i razlozima za takvo povlačenje; i
 - razmatra da li postoji profesionalna ili zakonska obaveza da o povlačenju iz angažovanja podnese izveštaj licu ili licima koja su ga angažovala za

revizora ili, u određenim slučajevima, organu vlasti, uz obrazloženje za povlačenje.

Ovakve vanredne okolnosti mogu nastati kada, na primer:

1. klijent revizije ne preduzima odgovarajuće mere u vezi sa kriminalnom radnjom, koje revizor smatra neophodnim u datim okolnostima, čak i kada kriminalna radnja nije materijalno značajna za finansijske izveštaje;
 2. revizorovo razmatranje rizika materijalno značajnog pogrešnog iskaza zbog kriminalne radnje i rezultati revizijskih testova ukazuju na postojanje značajnog rizika od nastajanja materijalnih i suštinskih kriminalnih radnji; ili
 3. revizor izražava značajnu zabrinutost u vezi sa sposobnošću ili integritetom rukovodstva klijenta revizije ili lica ovlašćenih za upravljanje.
- 2) Zbog niza okolnosti koje mogu nastati nije moguće definitivno opisati trenutak kada revizor treba da se povuče iz angažovanja. Faktori koji utiču na takvu odluku uključuju implikacije o umešanosti članova rukovodstva klijenta revizije ili lica ovlašćenih za upravljanje (što može imati uticaja na pouzdanost izjava rukovodstva klijenta revizije) i posledice koje mogu nastati po revizora u slučaju nastavka saradnje sa takvim klijentom revizije.
- 3) Revizor ima profesionalnu i zakonsku odgovornost u takvim okolnostima i te odgovornosti su različite od zemlje do zemlje. U nekim zemljama, na primer, revizor ima pravo ili obavezu da izda saopštenje ili izveštaj licu ili licima koja su ga angažovala ili, u nekim slučajevima, organima vlasti. Imajući u vidu izuzetnu prirodu okolnosti i potrebe da se razmotre zakonske obaveze, revizor razmatra neophodnost pravnog saveta kada odlučuje o povlačenju iz angažovanja i preduzimanju odgovarajućih aktivnosti, uključujući mogućnost izveštavanja akcionara, regulatornih organa ili drugih strana.

2.8. Pisane izjave rukovodstva klijenta revizije

- 1) Revizor treba da pribavi izjavu od rukovodstva klijenta revizije u pisanom obliku u kojoj se navodi da je rukovodstvo klijenta revizije:
 1. prihvatilo odgovornost za kreiranje i primenu sistema interne kontrole koji su osmišljeni da spreče i otkriju kriminalne radnje;
 2. obelodanilo revizoru rezultate svoje procene rizika da finansijski izveštaji mogu sadržati materijalno značajne pogrešne iskaze usled kriminalne radnje;
 3. obelodanilo revizoru svoja saznanja u vezi kriminalne radnje ili mogućnosti postojanja kriminalne radnje koja se odnose na:
 - rukovodstvo klijenta revizije;
 - zaposlene koji imaju značajne pozicije u sistemu interne kontrole; ili
 - druge slučajeve u kojima kriminalna radnja može imati materijalan efekat na finansijske izveštaje; i

4. obelodanilo revizoru svoja saznanja u vezi svih slučajeva kriminalne radnje ili moguće kriminalne radnje koja ima uticaja na finansijske izveštaje a o kojima je obavешteno od strane zaposlenih, bivših zaposlenih, analitičara, regulatornih organa ili drugih lica.
- 2) *MSR 580 Izjave rukovodstva klijenta revizije* pruža smernice u vezi sa pri-bavlja-njem odgovarajućih izjava od rukovodstva klijenta revizije u toku revizije. Pored priznavanja svoje odgovornosti za finansijske izveštaje, važno je, bez obzira na veličinu klijenta revizije, da rukovodstvo klijenta revizije prizna svoju odgovor-nost za sistem interne kontrole, koji je osmišljen i primenjen radi sprečavanja i otkrivanja kriminalne radnje.
- 3) Zbog prirode kriminalne radnje i teškoća sa kojima se susreće revizor u otkrivanju materijalno značajnih pogrešnih iskaza usled kriminalnih radnji u finansijskim izveštajima, važno je da revizor pribavi izjavu rukovodstva klijenta revizije u pisanoj formi kojom se potvrđuje da je rukovodstvo klijenta revizije obelodanilo revizoru rezultate svoje procene rizika da finansijski izveštaji mogu sadržati ma-terijalno značajne pogrešne iskaze usled kriminalne radnje kao i svoja saznanja o postojećoj kriminalnoj radnji, sumnji da postoji kriminalna radnja ili prijavi kriminalne radnje a koja ima uticaja na klijent revizije.

2.9. Komunikacija sa rukovodstvom klijenta revizije i licima zaduženim za upravljanje

- 1) Ukoliko je revizor identifikovao kriminalnu radnju ili pribavio informa-cije koje ukazuju da postoji moguća kriminalna radnja, revizor treba da o tom pitanju izvesti odgovarajući nivo rukovodstva klijenta revizije što je pre moguće.
- 2) Kada revizor pribavi dokaze o postojanju ili mogućnosti postojanja kriminalne radnje, važno je da o tom pitanju izvesti odgovarajući nivo rukovodstva klijenta revizije što je pre moguće. Ovo je neophodno čak iako je u pitanju slučaj koji se može smatrati nebitnim (na primer, manja zloupotreba od strane zaposlenog na nižem nivou u organizaciji). Utvrđivanje odgovarajućeg nivoa rukovodstva klijenta revizije je pitanje profesionalnog prosuđivanja i pod uticajem je faktora kao što su mogućnost dosluha kao i priroda i veličina moguće kriminalne rad-nje. Uobičajeno, odgovarajućim nivoom rukovodstva klijenta revizije se smatra nivo koji je najmanje za jedan stepen iznad osobe za koju se pretpostavlja da je umešana u kriminalnu radnju.
- 3) Ukoliko je revizor identifikovao kriminalnu radnju u koju su umešani:
 - rukovodstvo klijenta revizije;
 - zaposleni koji imaju značajan položaj u sistemu interne kontrole; ili
 - druga lica pri čemu kriminalna radnja rezultira materijalno značajnim po-grešnim iskazima u finansijskim izveštajima, revizor o tome izveštava lica odgovorna za upravljanje što je pre moguće.

- 4) Revizorova komunikacija salicima ovlašćenim za upravljanje može biti u usmenoj ili pisanoj formi. Usled prirode i osetljivosti slučajeva kada su u kriminalnu radnju umešani viši rukovodioci, ili u slučaju kriminalne radnje koja za posledicu ima materijalno značajan pogrešan iskaz u finansijskim izveštajima, revizor o ovim pitanjima izveštava što je pre moguće i razmatra da li je potrebno sastaviti izveštaj u pisanoj formi. Ukoliko revizor sumnja da je u kriminalnu radnju umešano rukovodstvo klijenta revizije, o svojim sumnjama izveštava lica ovlašćena za upravljanje i sa njima razgovara o prirodi, vremenu i obimu revizijskih procedura koje su neophodne za završetak revizije.
- 5) Ukoliko je integritet ili poštenje rukovodstva klijenta revizije ili lica ovlašćenih za upravljanje dovedena u pitanje, revizor razmatra potrebu za pravnim savetima u cilju određivanja daljih aktivnosti.
- 6) U početnoj fazi revizije, revizor treba da postigne dogovor sa licima ovlašćenim za upravljanje u vezi prirode i obima komunikacije u vezi kriminalnih radnji koje revizor uoči a u koje su umešani zaposleni koji nisu na rukovodećim položajima i koje za posledicu nemaju materijalno značajne pogrešne iskaze.
- 7) Revizor treba da ukaže licima ovlašćenim za upravljanje ili rukovođenje, i na odgovarajućem nivou odgovornosti, što je pre moguće na materijalne slabosti u osmišljenosti ili primeni interne kontrole, namenjene sprečavanju i otkrivanju kriminalnih radnji, koje je uočio.
- 8) Ukoliko revizor identifikuje rizik materijalno pogrešnog iskaza u finansijskim izveštajima usled kriminalne radnje, nad kojim rukovodstvo klijenta revizije nema kontrolu ili za koji su relevantne kontrole neodgovarajuće, ili po revizorovom sudu postoji materijalna slabost u procesu procene rizika koji vrši rukovodstvo klijenta revizije, revizor izveštava o takvim nedostacima interne kontrole prilikom komunikacije u vezi revizijskih pitanja od značaja za upravljanje.
- 9) Revizor treba da razmotri da li postoje i neka druga pitanja u vezi kriminalnih radnji koja treba raspraviti sa licima ovlašćenim za upravljanje klijentom revizije. Ovakva pitanja na primer mogu obuhvatati:
 - razmatranje prirode, obima i učestalosti procena koje vrši rukovodstvo klijenta revizije u vezi kontrole koje se primenjuju radi sprečavanja i otkrivanja kriminalnih radnji i rizika da finansijski izveštaji sadrže pogrešne iskaze.
 - propust rukovodstva klijenta revizije da preduzme odgovarajuće aktivnosti u vezi identifikovanih slabosti interne kontrole.
 - propust rukovodstva klijenta revizije da na odgovarajući način reaguje na identifikovanu kriminalnu radnju.
 - revizorova ocena kontrolnog okruženja, uključujući pitanja u vezi stručnosti i integriteta rukovodstva klijenta revizije.
 - aktivnosti preduzete od strane rukovodstva klijenta revizije koje mogu ukazivati na finansijsko izveštavanje u kriminalne svrhe, kao što je odabir i primena računovodstvenih politika koje mogu ukazivati na pokušaj ruko-

vodstva klijenta revizije da upravlja rezultatom na način kojim se korisnici finansijskih izveštaja dovode u zabludu u pogledu razumevanja performansi i profitabilnosti klijenta revizije.

- razmatranja u pogledu adekvatnosti i potpunosti odobravanja transakcija koje su naizgled van redovnih tokova poslovanja klijenta revizije.

2.10. Komunikacija za regulatornim i zakonskim organima

Revizorova profesionalna odgovornost da čuva poverljivost informacija klijenta isključuje izveštavanje o kriminalnim radnjama eksternim stranama. Revizor u takvim okolnostima treba da razmotri neophodnost traženja pravnog saveta u cilju preduzimanja budućih aktivnosti. Revizorova zakonska odgovornost varira u zavisnosti od zemlje i, u određenim okolnostima, zakon, propisi ili sudska praksa mogu imati veći autoritet od obaveze poverljivosti revizora. Na primer, u nekim zemljama revizori finansijskih institucija imaju zakonsku obavezu da u slučaju kriminalnih radnji informišu nadzorne organe. Takođe u nekim zemljama revizor ima obavezu da izvesti nadležne organe o pogrešnim iskazima u slučajevima kada rukovodstvo klijenta revizije i lica ovlašćena za upravljanje ne preduzmu korektivne akcije.

2.11. Dokumentacija

- 1) Dokumentacija u vezi sa revizorovim razumevanjem klijenta revizije i njegovog okruženja i revizorova procena rizika materijalno značajnog pogrešnog iskaza treba da obuhvata:
 1. značajne odluke donesene tokom diskusije između članova tima koji radi na angažovanju u vezi podložnosti finansijskih izveštaja klijenta revizije pogrešnim iskazima usled kriminalne radnje; i
 2. identifikovani i procenjeni rizici materijalno značajnim pogrešnim iskazima usled kriminalne radnje na nivou finansijskog izveštaja i na nivou tvrdnje.
- 2) Dokumentacija u vezi sa revizorskim odgovorima na procenjene rizike materijalno značajnih pogrešnih iskaza treba da sadrži:
 1. aktivnosti preduzete kao sveobuhvatan odgovor na procenjene rizike materijalno značajnih pogrešnih iskaza usled kriminalne radnje na nivou finansijskog izveštaja i prirodu, vreme i obim revizijskih postupaka, kao i povezanost tih postupaka sa procenjenim rizicima materijalno značajnih pogrešnih iskaza usled kriminalne radnje na nivou tvrdnje; i
 2. rezultate revizijskih postupaka, uključujući one koji su osmišljeni kao odgovor na rizik zaobilaženja kontrola od strane rukovodstva klijenta revizije.

- 3) Revizor treba da dokumentuje svu komunikaciju sa rukovodstvo klijenta revizijem, licima ovlašćenim za upravljanje i drugim stranama u vezi sa kriminalnim radnjama.
- 4) Kada revizor zaključi da pretpostavka da postoji rizik materijalno značajnog pogrešnog iskaza usled kriminalne radnje u vezi priznavanja prihoda nije primenljiva u okolnostima dalog angažovanja, treba da dokumentuje razloge za ovakav zaključak. Obim dokumentovanja ovih pitanja je predmet revizorskog profesionalnog prosuđivanja.

MEĐUNARODNI STANDARD REVIZIJE 250

RAZMATRANJE PRIMENE ZAKONA I DRUGIH PROPISA U OBAVLJANJU REVIZIJE FINANSIJSKIH IZVEŠTAJA

1. Uvodne napomene, definicije i delokrug Standarda

- 1) *Međunarodni standard revizije 250 Razmatranje primene zakona i drugih propisa u obavljanju revizije finansijskih izveštaja* (u daljem tekstu: *Standard*) usvojio je **Odbor za međunarodne standarde revizije i uveravanja** (International Auditing and Assurance Standards Board - **IAASB**) (IAASB, 2015). Primenjuju ga eksterni revizori pri obavljanju revizije finansijskih izveštaja opšte namene. On se ne primenjuje na druge angažmane u kojima je revizor posebno angažovan da proveri pridržavanje određenih zakona ili drugih propisa i posebno podnese izveštaj o tome.
- 2) Za razumevanje i primenu *Standarda* neophodno je znati značenje sledećih termina:
 1. **Lica ovlašćena za upravljanje** su lica kojima su u klijentu revizije u vezi sa poslovnim i finansijskim politikama povereni nadzor, kontrola i usmeravanje. Ova lica obično imaju odgovornost da obezbede ostvarivanje ciljeva postojanja i poslovanja klijenta revizije, njegovo finansijsko izveštavanje i izveštavanje prema zainteresovanim stranama. *Lica ovlašćena za upravljanje* uključuju i rukovodstvo klijenta revizije samo u slučaju ako ono obavlja funkcije koje bi inače bile u delokrugu *lica ovlašćenih za upravljanje*. U Republici Srbiji članovi upravnog odbora bi bili lica ovlašćena za upravljanje, a u slučaju da u privrednom društvu ne postoji upravni odbor već njegove nadležnosti obavlja direktor društva, onda bi on predstavljao lice ovlašćeno za upravljanje.
 2. **Nepoštovanje (nepridržavanje) zakonskih propisa** su radnje propusta ili činjenja klijenta revizije kod kojeg se obavlja revizija, bilo da su one namerne ili nenamerne, a u suprotnosti su sa važećim zakonom ili drugim relevantnim propisima. Ovakve radnje uključuju poslovne događaje koje je inicirao klijent revizije, odnosno njegovo rukovodstvo ili zaposleni pod imenom klijenta revizije ili u njegovo ime. Za svrhe primene *Standarda*, pod nepridržavanjem se ne podrazumeva neprimereno lično ponašanje rukovodstva klijenta revizije ili njegovih zaposlenih (koje nije u vezi sa poslovanjem klijenta revizije).

Nepoštovanje zakonskih propisa ne podrazumeva lično nepoštovanje zakonskih propisa od strane *lica ovlašćenih za upravljanje* ili zaposlenih ako to nepoštovanje nije povezano sa poslovnim aktivnostima klijenta revizije – na primer, saobraćajni prekršaji napravljeni van radnog vremena.

Da li neka radnja predstavlja nepridržavanje propisa je stvar zakonskog određivanja i obično je izvan revizorove profesionalne kompetencije. Revizorova obuka, iskustvo i poznavanje poslovanja klijenta revizije i njegove delatnosti može mu obezbediti osnovu za prepoznavanje da određene radnje koje je zapazio, predstavljaju nepridržavanje zakona i drugih propisa. Utvrđivanje da li neka od konkretnih radnji predstavlja, ili postoji verovatnoća da predstavlja nepridržavanje propisa, generalno se zasniva na savetima dobro obaveštenih stručnjaka kvalifikovanih za praktičnu primenu zakona, ali za konačno utvrđivanje nepridržavanja propisa nadležan je sud.

- 3) *Standard* se primenjuje pri reviziji finansijskih izveštaja za periode koji počinju na dan ili posle 15. decembra 2009. godine.
- 4) Zakoni i drugi propisi različito utiču na finansijske izveštaje:
 - 1/ pojedini zakoni i podzakonska akta direktno određuju formu i sadržinu finansijskih izveštaja klijenta revizije, ili iznose koje treba proknjižiti i obelodaniti u tim izveštajima;
 - 2/ pojedine zakone i propise rukovodstvo klijenta revizije je obavezno da primeni ili oni sadrže odredbe na osnovu kojih je klijentu revizije dopušteno da obavlja svoje poslovanje. Pojedini klijenti revizije posluju u uslovima izrazito visokog stepena regulacije svog poslovanja (kao što su banke i kompanije iz hemijske ili farmaceutske industrije). Druga pravna lica su predmet regulative mnogih zakona i propisa koji se generalno odnose na poslovne aspekte obavljanja delatnosti (kao što su oni koji se odnose na zaštitu na radu i zdravlje i ravnopravnosti u zapošljavanju). Nepridržavanje zakona i drugih propisa može izazvati finansijske posledice za klijent revizije kao što su kazne, sporovi i dr. Generalno, što je nepridržavanje zakona i drugih propisa više otklonjeno iz poslovnih događaja i promena koje se obično odražavaju na finansijske izveštaje, to je manje verovatno da će revizor na njega obratiti pažnju, ili da će uočiti mogućnost da dođe do nepridržavanja.
- 5) *Standardom* se uspostavljaju standardi (pravila) i pružaju smernice revizoru u vezi sa njegovom odgovornošću da u toku obavljanja revizije finansijskih izveštaja razmotri primenu zakona i drugih propisa od strane klijenta revizije.
- 6) **Rukovodstvo klijenta revizije je odgovorno** da obezbedi da se poslovanje klijenta revizije odvija u skladu sa zakonom i drugim propisima. Ono je odgovorno za sprečavanje i otkrivanje nepridržavanja zakona i drugih propisa. Odgovornost se odnosi i na primenu propisa koji regulišu vođenje poslovnih knjiga i sastavljanje finansijskih izveštaja.
- 7) Sledeće politike i postupci, pored ostalih, mogu pomoći rukovodstvu u ispunjavanju njihovih dužnosti u pogledu sprečavanja i otkrivanja nepridržavanja zakona i drugih propisa:
 - praćenje zakonom utvrđenih zahteva i obezbeđenje tako osmišljenih poslovnih postupaka koji te zahteve ispunjavaju.
 - uspostavljanje i funkcionisanje odgovarajućeg sistema interne kontrole.

- izrada, publikovanje i pridržavanje Kodeksa ponašanja.
- obezbeđenje odgovarajuće obuke zaposlenih i njihovog razumevanja Kodeksa ponašanja.
- praćenje pridržavanja Kodeksa ponašanja i sprovođenja odgovarajućih disciplinskih mera protiv onih zaposlenih koji ga se ne pridržavaju.
- angažovanje pravnih savetnika na praćenju zakonskih obaveza.
- vođenje registra značajnih zakona, koje je klijent revizije obavezno da prime-
njuje u delatnosti u kojoj posluje i praćenje evidencije o žalbama.

Kod većih pravnih lica, ove politike i postupci mogu biti dopunjeni navođenjem odgovarajućih odgovornosti koje ima:

- funkcija interne revizije,
- odbor za reviziju,
- služba za praćenje usklađenosti poslovanja sa zakonom (kao što je na primer, služba kontrole).

8) **Revizor** nije i ne može biti odgovoran za sprečavanje nepridržavanja zakona i drugih propisa. Međutim, sama po sebi činjenica da se godišnje obavlja revizija, deluje na odvratanje od nepridržavanja propisa.

Revizija je podložna neizbežnom riziku da neki materijalno značajni pogrešni iskazi u finansijskim izveštajima neće biti otkriveni, čak i kada je revizija pravilno planirana i izvršena u skladu sa *Međunarodnim standardima revizije*. Ovaj rizik je veći u odnosu na materijalno značajne pogrešne iskaze koji su rezultat nepridržavanja zakona i drugih propisa zbog sledećih faktora:

- postoje mnogi zakoni i drugi propisi, koji se uglavnom odnose na poslovne aspekte klijenta revizije za koje je tipično da nemaju materijalno značajne efekte na finansijske izveštaje i kao takvi nisu registrovani u računovodstvenom sistemu i sistemu internih kontrola,
- na efikasnost revizijskih postupaka utiču inherentna ograničenja računovodstvenog sistema i sistema interne kontrole i korišćenja testova,
- mnogi od dokaza koje je pribavio revizor, po svojoj prirodi su pre ubedljivi ali ne i definitivni,
- nepridržavanje zakona i drugih propisa može uključiti ponašanje koje je osmišljeno tako da prikrije to nepridržavanje, kao što su tajni dogovori, falsifikati, namerni propusti da se evidentiraju poslovni događaji, zaobilazanje kontrola od strane višeg rukovodstva i namerno davanje pogrešnih izjava revizoru.

2. Cilj Standarda

Standardom je definisan cilj revizora u vezi sa poslovima regulisanim samim *Standardom* – cilj revizora je da:

1. pribavi dovoljne adekvatnih revizijskih dokaza u vezi sa klijentovim postupanjem u skladu sa onim zakonima i regulativom za koje je opštepriznato da imaju direktan uticaj na utvrđivanje značajnih iznosa i obelodanjivanja u finansijskim izveštajima;
2. sprovede odgovarajuće revizijske postupke koji mu mogu pomoći u identifikovanju slučajeva nepridržavanja onih zakona i drugih propisa koji mogu imati značajan uticaj na finansijske izveštaje; i
3. na odgovarajući način reaguje na nepridržavanje zakona i drugih propisa ili na sumnju da ona postoji, a otkrivena je tokom revizije.

3. Zahtevi Standarda

- 1) Osnovni zahtev sadržan u *Standardu* je zahtev revizoru da pri planiranju i izvršavanju revizijskih postupaka i prilikom ocenjivanja rezultata tih postupaka ima u vidu da nepridržavanje relevantnih zakona i drugih propisa od strane klijenta, može materijalno značajno da utiče na klijentove finansijske izveštaje. Od revizora se, međutim, ne može očekivati da otkrije sve slučajeve nepridržavanja zakona i drugih propisa. Otkrivanje nepridržavanja zakona i drugih propisa, bez obzira na njihov materijalni značaj, zahteva razmatranje implikacija tog nepridržavanja na integritet rukovodstva klijenta revizije ili zaposlenih u klijentu revizije i razmatranje mogućih efekata na druge aspekte revizije.
- 2) Smernice u pogledu odgovornosti revizora da razmatra pitanje kriminalnih radnji i grešaka u reviziji finansijskih izveštaja su date u *MSR 240 Odgovornost revizora za razmatranje kriminalnih radnji u reviziji finansijskih izveštaja*.

3.1. Revizorovo razmatranje pridržavanja zakona i drugih propisa

- 1) U skladu sa *MSR 200 Cilj i opšti principi revizije finansijskih izveštaja* revizor je dužan da planira i obavlja reviziju sa profesionalnim skepticizmom, imajući u vidu činjenicu da bi se revizijom mogli otkriti uslovi ili događaji koji bi mogli dovesti do ispitivanja da li se neko klijent revizije pridržava zakona i drugih propisa.
- 2) U skladu sa specifičnim, zakonom propisanim zahtevima, od revizora se može zahtevati da u sklopu revizije finansijskih izveštaja posebno izveštava da li se klijent revizije pridržava određenih odredbi zakona ili drugih propisa.
- 3) Za svrhe planiranja revizije, revizor treba da stekne opšte razumevanje pravnog i zakonskog okvira primenljivog za klijent revizije i njegovu delatnost i načina na koji se klijent revizije pridržava tog okvira.
- 4) Prilikom sticanja opšteg razumevanja, revizor bi naročito trebalo da ima u vidu da neki zakoni i drugi propisi mogu imati fundamentalan efekat na poslovanje klijenta revizije. To jest, nepridržavanje izvesnih zakona i drugih propisa može imati za posledicu da klijent revizije obustavi poslovanje ili se zbog toga postavi

pitanje načela stalnosti poslovanja klijenta revizije. Na primer, nepridržavanje zahteva po osnovu licence ili drugog prava za obavljanje poslovanja može imati takve posledice (na primer, banka se ne pridržava obaveza u pogledu kapitala ili plasmana).

- 5) Radi sticanja opšteg razumevanja zakona i drugih propisa, revizor obično:
 - koristi postojeća saznanja o delatnosti i poslovanju klijenta revizije,
 - ažurira svoje razumevanje onih zakona i drugih propisa koji direktno utiču na visinu stavki u finansijskim izveštajima,
 - ispituje rukovodstvo klijenta revizije o uvedenim politikama i postupcima koji se tiču pridržavanja zakona i drugih propisa,
 - ispituje rukovodstvo klijenta revizije o zakonima i drugim propisima za koje se očekuje da bi mogli imati značajne efekte na njegovo poslovanje,
 - raspravlja s rukovodstvom o usvojenim politikama i postupcima za identifikovanje, procenjivanje i računovodstveno obuhvatanje tužbenih zahteva i procenu po ovom osnovu,
 - sa revizorima zavisnih subjekata iz drugih zemalja raspravlja o pravnom i zakonskom okviru (na primer, ako se od zavisnih subjekata zahteva pridržavanje propisa o hartijama od vrednosti matičnog klijenta revizije).
- 6) Nakon sticanja opšteg razumevanja, revizor treba da izvrši postupke koji pomažu identifikovanje slučajeva nepridržavanja onih zakona i drugih propisa čije nepridržavanje treba razmotriti prilikom sastavljanja finansijskih izveštaja, kao što su:
 1. ispitivanje rukovodstva o tome da li se klijent revizije pridržava zakona i drugih propisa,
 2. pregled relevantne prepiske o licencama s nadležnim organima za davanje licenci ili sa zakonodavnim organima.
- 7) Nadalje, revizor treba da pribavi zadovoljavajući revizijski dokaz o pridržavanju onih zakona i drugih propisa za koje revizor generalno smatra da utiču na utvrđivanje materijalno značajnih iznosa i obelodanjivanja u finansijskim izveštajima. Revizor treba da stekne dovoljno razumevanje ovih zakona i drugih propisa s ciljem da ih razmotri prilikom revizije tvrdnji u vezi sa određivanjem iznosa koje treba evidentirati i obelodaniti.
- 8) Ovi zakoni i drugi propisi treba da budu dobro postavljeni i poznati klijentu revizije i u okviru delatnosti; njih treba ponovo razmotriti prilikom svakog sastavljanja finansijskih izveštaja. Ovi zakoni i drugi propisi, mogu se odnositi, na primer, na formu i sadržinu finansijskih izveštaja, uključujući i specifične zahteve za određene delatnosti; računovodstveno obuhvatanje poslovnih događaja po osnovu ugovora s državnim organima; ili obračun i priznavanje rashoda u vezi s porezom na dobit ili uplatama u penzione fondove.
- 9) Revizor treba da vodi računa o činjenici da obavljanjem postupaka koje primenjuje radi formiranja mišljenja o finansijskim izveštajima može naići na slučajeve mogućeg nepridržavanja zakona i drugih propisa. Na primer, ovakvi postupci obuhvataju čitanje zapisnika; ispitivanje rukovodstva klijenta revizije i njegovih

pravnih savetnika o sudskim sporovima, zahtevima za naknadu štete i procenama po tom osnovu; i obavljanje postupaka suštinskog ispitivanja u vezi s poslovnim događajima, stanjima na računima ili obelodanjivanjima.

- 10) Revizor treba da od rukovodstva pribavi pismenu izjavu kojom tvrdi da je revizoru obelodanilo sva postojeća ili moguća nepridržavanja zakona i drugih propisa čije efekte treba razmotriti prilikom sastavljanja finansijskih izveštaja. Revizor treba da zna da pisane izjave same za sebe ne osiguravaju dovoljne i adekvatne revizijske dokaze.
- 11) U odsustvu suprotnog dokaza, revizor ima pravo da pretpostavi da se klijent revizije pridržava relevantnih zakona i drugih propisa.
- 12) Primeri vrsta informacija na koje revizor može da naiđe, a koje mogu da ukažu da je došlo do nepridržavanja zakona i drugih propisa su niže navedeni:
 - istrage koje vode državni organi ili plaćanje novčanih kazni i penala,
 - plaćanje nespecifikovanih usluga ili davanje zajmova konsultantima, povezanim subjektima, zaposlenima klijenta revizije i zaposlenim u državnim organima,
 - provizije po osnovu prodaje ili naknade za posredovanje, koje izgledaju prekomerne u odnosu na uobičajene provizije i naknade po ovom osnovu, koje su plaćene od strane klijenta revizije ili u okviru njegove grane delatnosti ili za stvarno primljene usluge,
 - nabavke se vrše po cenama koje su znatno iznad ili ispod tržišnih cena,
 - neuobičajena gotovinska plaćanja, nabavke uz korišćenje čekova koji glase na donosioca ili prenos sredstava na šifrovane račune kod banaka,
 - neuobičajene transakcije sa kompanijama koje su registrovane u zemljama sa značajnim poreskim olakšicama,
 - plaćanja za robu i usluge u drugim zemljama u odnosu na zemlju porekla roba ili usluga,
 - plaćanja bez kontrole ispravnosti devizne dokumentacije,
 - postojanje računovodstvenog sistema koji ne uspeva, bilo zbog manjkavosti u strukturi ili slučajnih grešaka, da obezbedi odgovarajući revizijski trag ili dovoljan dokaz,
 - postojanje neodobrenih poslovnih promena ili nepravilno evidentiranje odobrenih poslovnih promena i
 - negativni komentari iz medija.

3.2. Postupci revizora kada otkrije nepridržavanje zakona i drugih propisa

- 1) Kada revizor sazna informacije koje se tiču mogućih slučajeva nepridržavanja zakona i drugih propisa, revizor treba da stekne saznanje o prirodi takve radnje i o okolnostima pod kojima je ta radnja izvršena i da pribavi dovoljno drugih informacija potrebnih za ocenu mogućih efekata na finansijske izveštaje.

- 2) Prilikom procenjivanja mogućih efekata na finansijske izveštaje, revizor razmatra:
 - potencijalne finansijske posledice, kao što su kazne, penali, štete, pretnje oduzimanja sredstava, prisilan prekid poslovanja i sporovi,
 - da li potencijalne finansijske posledice zahtevaju obelodanjivanje,
 - da li su potencijalne finansijske posledice u toj meri ozbiljne da se zbog njih postavlja pitanje istinitog i objektivnog iskazivanja podataka u finansijskim izveštajima.
- 3) Kada revizor veruje da možda postoji nepridržavanje zakona i drugih propisa, on je dužan da dokumentuje nalaze po ovom osnovu i da o njima raspravi sa rukovodstvom klijenta revizije. Dokumentacija o nalazima obuhvata primerke evidencija i dokumentacije i, ukoliko je to primereno, sastavljanje zapisnika o raspravi.
- 4) Ako rukovodstvo klijenta revizije ne obezbedi zadovoljavajuće informacije u pogledu pridržavanja zakona i drugih propisa, revizor treba da se konsultuje sa advokatom klijenta revizije o primeni zakona i drugih propisa u datim okolnostima i mogućim efektima na finansijske izveštaje. Kada oceni da nije primereno vršiti konsultacije sa advokatom klijenta revizije, ili kada revizor nije zadovoljan njegovim mišljenjem, revizor treba da razmotri potrebu za konsultacijama sa svojim advokatom, radi utvrđivanja da li se radi o prekršaju zakona ili drugih propisa, radi ocene mogućih zakonskih posledica i određivanja koje druge radnje revizor treba da preduzme, ako uopšte treba.
- 5) Kada nije u mogućnosti da pribavi odgovarajuće informacije u vezi sa sumnjom o nepridržavanju zakona i drugih propisa, revizor treba da razmotri uticaj nedostatka revizijskog dokaza na izveštaj revizora.
- 6) Revizor treba da razmotri implikacije usled nepridržavanja zakona i drugih propisa u odnosu na druge aspekte revizije, što se naročito odnosi na pouzdanost izjave rukovodstva. U tom smislu, ako interne kontrole ne sprečavaju nepridržavanje zakona i drugih propisa ili ako to pitanje nije uključeno u izjavu rukovodstva, revizor preispituje ocenu rizika i valjanost izjave rukovodstva. Implikacije konkretnih slučajeva u pogledu nepridržavanja zakona i drugih propisa otkrivenih od strane revizora, zavisice od odnosa između počinjenih slučajeva nepridržavanja i pokušaja prikrivanja, ako je takvih pokušaja bilo, od delovanja specifičnih kontrolnih postupaka, kao i od nivoa rukovodstva ili zaposlenih koji su u to umešani.
- 7) Revizor može zaključiti da je potrebno da se povuče iz angažovanja kada klijent revizije ne preduzima korektivne mere koje revizor smatra neophodnim u datim okolnostima, čak i kada nepridržavanje zakona i drugih propisa nema značajan uticaj na finansijske izveštaje. Faktori koji mogu biti od uticaja na takav revizorov zaključak uključuju implikacije u vezi sa uplitanjem najvišeg rukovodstva klijenta revizije, što može imati uticaja na pouzdanost izjave rukovodstva i uticati na nastavak revizorove povezanosti sa tim pravnim licem. Kod donošenja ovakvog zaključka revizor obično traži pravni savet.

- 8) Kao što je navedeno u *Kodeksu etike za profesionalne računovođe*, na primljeni upit novog revizora, prethodni revizor treba da navede da li postoji bilo kakav profesionalni razlog zbog koga novi revizor ne bi trebalo da prihvati imenovanje. Stepen do koga raniji revizor može raspravljati o određenim pitanjima vezanim za klijenta s novim revizorom zavisi od toga da li je po tom osnovu dobijena klijentova dozvola i/ili od zakonskih ili etičkih odredbi koje se primenjuju u svakoj zemlji, a odnose se na ovo obelodanjivanje. Ako postoje takvi razlozi ili druga pitanja koja treba obelodaniti, raniji revizor će, uzimajući u obzir zakonska i etička ograničenja, uključujući gde je to potrebno i odgovarajuću dozvolu klijenta, dati detaljne informacije i slobodno raspravljati s novim revizorom sva relevantna pitanja u vezi s njegovim imenovanjem. Ako je klijent uskratio dozvolu za raspravu o svojim problemima s novim revizorom, ovu činjenicu treba obelodaniti novom revizoru.

3.3. Izveštavanje o nepridržavanju zakona i drugih propisa ili sumnji da ona postoji

3.3.1. Izveštavanje rukovodstva klijenta revizije

- 1) O slučajevima nepridržavanja zakona i drugih propisa na koje je naišao, revizor treba, što je moguće pre, da obavesti lica zadužena za upravljanje ili da pribavi dokaz da su oni o tome na odgovarajući način informisani. Međutim, revizor ovo ne treba da čini kada se radi o pitanjima za koja je izvesno da su bez posledica ili su beznačajna, a revizor se može unapred dogovoriti o prirodi pitanja o kojima će obavestavati rukovodstvo klijenta revizije.
- 2) Ako je revizor na osnovu svog prosuđivanja uveren da je nepridržavanje zakona i drugih propisa namerno i materijalno značajno, on neodložno treba da obavesti rukovodstvo o ovim nalazima.
- 3) Ako revizor posumnja da su članovi višeg rukovodstva, uključivši i članove odbora direktora, umešani u nepridržavanje propisa, revizor treba da o tome obavesti sledeći viši nivo rukovodstva klijenta revizije, ako takav viši nivo postoji, kao što je Komitet za reviziju ili nadzorni odbor. Gde ne postoji viši nivo rukovodstva, ili ako revizor veruje da na osnovu njegovog izveštaja neće biti preduzete mere, ili ako nije siguran kome treba da podnese izveštaj, on treba da potraži pravni savet.

3.3.2. Izveštavanje korisnika izveštaja revizije o finansijskim izveštajima

- 1) Ako revizor zaključi da nepridržavanje propisa ima materijalno značajan uticaj na finansijske izveštaje i ako taj uticaj nije na odgovarajući način iskazan u finansijskim izveštajima, revizor treba da izrazi mišljenje sa rezervom ili negativno mišljenje.

- 2) Ako je od strane klijenta revizije revizor bio sprečen da pribavi dovoljan zadovoljavajući dokaz na osnovu koga bi mogao da proceni da li je došlo, ili je verovatno moglo doći do nepridržavanja propisa, koje može da ima materijalno značajan uticaj na finansijske izveštaje, revizor treba da izrazi mišljenje sa rezervom ili uzdržavajuće mišljenje o finansijskim izveštajima po osnovu ograničenja delokruga revizije.
- 3) Ako revizor nije u mogućnosti da utvrdi da li je nepridržavanje propisa nastalo usled nametnutih ograničenja u datim okolnostima, a ne sa namerom klijenta revizije, revizor, po ovom osnovu, treba da razmotri uticaj na izveštaj revizora.

3.3.3. Izveštavanje zakonodavnih organa i organa vlasti

Revizorova obaveza u pogledu čuvanja tajne normalno ga sprečava da o nepridržavanju zakona i drugih propisa obaveštava treća lica. Međutim, u izvesnim okolnostima, primena propisa, zakona ili sudskih odluka je iznad obaveze o čuvanju tajne (na primer, u nekim zemljama od revizora se zahteva da o nepridržavanju zakona i drugih propisa koje počinje finansijske institucije izvesti nadležne nadzorne organe). U takvim okolnostima, revizor može tražiti pravni savet, posvećujući dužnu pažnju odgovornosti revizora prema javnosti.

3.3.4. Revizijska dokumentacija

- 1) Od revizora se zahteva da u svoju dokumentaciju uključi otkrivena nepridržavanja zakona i drugih propisa, kao i svoje sumnje u takva nepridržavanja. Sem toga u revizijsku dokumentaciju treba da uključi i rezultate rasprava sa rukovodstvom klijenta revizije i ukoliko je primereno rasprave sa licima ovlašćenim za upravljanje i drugim licima izvan klijenta revizije.
- 2) Primeri revizorovih dokumenata o nalazima nepridržavanja zakona i drugih propisa ili sumnjama da ona postoje mogu biti:
 1. kopije evidencija i dokumenata i
 2. zapisnici o raspravama sa rukovodstvom klijenta revizije, licima ovlašćenim za upravljanje ili licima izvan klijenta revizije.

MEĐUNARODNI STANDARD REVIZIJE 260

KOMUNIKACIJA SA LICIMA OVLAŠĆENIM ZA UPRAVLJANJE

1. Uvodne napomene, definicije i delokrug Standarda

- 1) *Međunarodni standard revizije 260 Komunikacija sa licima ovlašćenim za upravljanje* (u daljem tekstu: *Standard*) usvojio je *Odbor za međunarodne standarde revizije i uveravanja* (International Auditing and Assurance Standards Board - IAASB) (IAASB, 2015). *Standard* primenjuju eksterni revizori pri obavljanju revizije finansijskih izveštaja opšte namene. *Lica ovlašćena za upravljanje* i rukovodstvo klijenta revizije treba da znaju kakve revizijske nalaze, kada i na koji način treba da dobiju od revizora. Na osnovu prakse uočeno je da klijenti revizije (njihovo rukovodstvo ili organi upravljanja) imaju očekivanja od revizora koja su van delokruga revizije finansijskih izveštaja. Na primer, u delokrugu revizije nije ocena uspešnosti poslovanja klijenta revizije i od revizora i ne treba očekivati, ni zahtevati, da po tom pitanju pruži informacije rukovodstvu klijenta revizije (nije isključena mogućnost da se od revizora zahtevaju takve informacije, ali na osnovu njegovog dodatnog angažmana).
- 2) **Uloga komuniciranja** – zahtevi *Standarda* su prvenstveno usmereni na komuniciranje revizora sa *licima ovlašćenim za upravljanje* (radi se, dakle, o dvosmernom komuniciranju). Dvosmerno komuniciranje je bitno:
 1. revizoru i licima odgovornim za upravljanje u vezi sa razumevanjem pitanja koja su povezana sa revizijom a u kontekstu njihovog konstruktivnog poslovnog odnosa (koji treba da bude uspostavljen poštujući revizorovu nezavisnost i objektivnost);
 2. revizoru u pribavljanju od *lica ovlašćenih za upravljanje* informacija relevantnih za reviziju - na primer, ta lica mogu revizoru pomoći u razumevanju klijenta revizije i njegovog okruženja, u identifikovanju primerenog izvora revizijskih dokaza i u osiguravanju informacija o posebnim transakcijama ili događajima; i
 3. *licima ovlašćenim za upravljanje* u ispunjavanju njihovih odgovornosti nadziranja procesa finansijskog izveštavanja, čime smanjuju rizike značajnog pogrešnog prikazivanja u finansijskim izveštajima.
- 3) Za razumevanje i primenu *Standarda* neophodno je znati značenje sledećih termina:

1. **Lica ovlašćena za upravljanje** su lica kojima su u klijentu revizije u vezi sa poslovnim i finansijskim politikama povereni nadzor, kontrola i usmeravanje. Ova lica obično imaju odgovornost da obezbede ostvarivanje ciljeva postojanja i poslovanja klijenta revizije, njegovo finansijsko izveštavanje i izveštavanje prema zainteresovanim stranama. *Lica ovlašćena za upravljanje* uključuju i rukovodstvo klijenta revizije samo u slučaju ako ono obavlja funkcije koje bi inače bile u delokrugu *lica ovlašćenih za upravljanje*. U Republici Srbiji *Zakonom o privrednim društvima* predviđeno je da upravljanje društvom obavljaju: skupština, nadzorni odbor i jedan ili više direktora.
2. **Rukovodstvo** klijenta revizije čini osoba ili osobe sa izvršnim ovlašćenjima i obavezom vođenja poslovanja klijenta revizije.
3. **Nalazi revizije značajni za upravljanje** su oni nalazi koji proizilaze iz revizije finansijskih izveštaja i koji su, po mišljenju revizora, značajni i relevantni za *lica ovlašćena za upravljanje* **kako bi ona mogla da vrše nadzor nad procesom finansijskog izveštavanja i obelodanjivanja**. Dakle, iz definicije *nalaza revizije značajnih za upravljanje* proizlazi da revizija finansijskih izveštaja nije zadužena da identifikuje sva pitanja koja mogu biti od značaja za *lica ovlašćena za upravljanje*, već da je ograničena samo na one nalaze koji su *licima ovlašćenim za upravljanje* relevantni za njihov nadzor nad procesom finansijskog izveštavanja i obelodanjivanja. S toga su van delokruga *Standarda* svi drugi zahtevi koji bi se postavili pred revizora.
Nalazi revizije značajni za upravljanje se odnose samo na pitanja na koja je revizor naišao u toku obavljanja revizije.
4. **Nekorigovani pogrešni iskazi** su iznosi grešaka koje je revizor utvrdio obavljajući reviziju finansijskih izveštaja a koji nisu ispravljeni u tim finansijskim izveštajima.
5. **Pismo o angažovanju** je dokument koji sadrži ugovorene uslove revizijskog angažmana. *Pismo o angažovanju* se koristi kao sredstvo za pružanje korisnih informacija klijentu revizije. Ono ne može biti zamena za ugovor o angažovanju na obavljanju revizije finansijskih izveštaja. *Pismo o angažovanju* treba poslati pre početka angažovanja kako bi se izbegli nesporazumi u pogledu uslova revizijskog angažovanja.
- 4) **Delokrug Standarda** – *Standard* se bavi se revizorovom odgovornošću da pri obavljanju revizije finansijskih izveštaja komunicira sa licima ovlašćenim za upravljanje. *Standard* se primenjuje nezavisno od strukture upravljanja ili veličine klijenta revizije. *Standard* se primenjuje i kod onih klijenata revizije gde su sva *lica ovlašćena za upravljanje* uključeni u rukovođenje klijentom revizije, kao i na subjekte čije se vlasničke hartije od vrednosti kotiraju na berzi.
Standardom se obezbeđuje sveobuhvatan okvir za revizorovo komuniciranje s *licima ovlašćenim za upravljanje* i navode određena pitanja o kojima treba komunicirati s njima.
Dodatna pitanja o kojima treba komunicirati, a koja dopunjavaju zahteve *Standarda* navedena su u drugim Standardima. Saopštavanjem važnih nedostataka u

internim kontrolama otkrivenih tokom revizije *licima ovlašćenim za upravljanje* bavi se *MRS 265*.

- 5) *Standard* ne pruža smernice u vezi sa revizorovim saopštavanjem nalaza licima van klijenta revizije, kao što su na primer, zakonodavne i nadzorne institucije.
- 6) Bitno je znati da se od revizora koji obavlja reviziju finansijskih izveštaja u skladu sa *Međunarodnim standardima revizije* ne zahteva da kreira posebne postupke radi identifikovanja pitanja za koje su zainteresovana *lica ovlašćena za upravljanje*. Do tih nalaza on dolazi uobičajenom primenom zahteva ostalih *Međunarodnih standarda revizije*.
- 7) *Standard* se primenjuje pri reviziji finansijskih izveštaja za periode koji počinju na dan ili posle 15. decembra 2016. godine.

2. Ciljevi propisani Standardom

Standardom su propisani sledeći ciljevi revizora:

1. jasno saopštavanje informacija o odgovornosti revizora *licima ovlašćenim za upravljanje* i saopštavanje načelnog prikaza planiranog delokruga i vremenskog rasporeda revizije;
2. pribavljanje informacija relevantnih za reviziju od *lica ovlašćenih za upravljanje*;
3. osiguranje da se licima zaduženim za upravljanje *licima ovlašćenim za upravljanje* pravovremeno saopšte opažanja stečena kroz reviziju a koja su važna i relevantna za njihovu odgovornost da nadziru proces finansijskog izveštavanja; i
4. da sprovodi delotvorno dvosmerno komuniciranje između revizora i *lica ovlašćenih za upravljanje*.

3. Zahtevi Standarda

3.1. Identifikacija lica sa kojima revizor komunicira

- 1) Revizor treba da se opredeli sa kojim licima će komunicirati i saopštavati *nalaze revizije značajne za upravljanje*. Pri određivanju tih lica revizor primenjuje prosuđivanje, vodeći računa o:
 - strukturi upravljanja klijentom revizije,
 - okolnostima angažovanja i
 - relevantnoj zakonskoj regulativi.

Kada upravljačka struktura klijenta revizije nije dovoljno definisana ili se *lica ovlašćena za upravljanje* ne mogu jasno identifikovati na osnovu okolnosti angažovanja ili zakonske regulative, revizor sa klijentom revizije treba da se dogovori o tome ko su lica sa kojima će revizor komunicirati i kome će saopštavati nalaze

revizije od značaja za upravljanje. Primeri za to su: klijenti revizije kojima upravljaju njihovi vlasnici, neprofitne organizacije ili državne agencije.

- 2) Efektivnost komuniciranja i saopštavanja je poboljšana kada se uspostavi konstruktivni poslovni odnos između revizora i *lica ovlašćenih za upravljanje klijentom revizije*. Kod razvijanja ovog odnosa, vodi se računa da se zadrži profesionalna nezavisnost i objektivnost revizora.
- 3) U pismu o angažovanju ova identifikacija može biti u sledećem obliku:
“...Nalaze revizije značajne za upravljanje saopštavaćemo Nadzornom odboru Društva...”

3.2. Pitanja o kojima revizor komunicira sa licima ovlašćenim za upravljanje

Standardom su definisana sledeća pitanja o kojima revizor komunicira sa licima ovlašćenim za upravljanje:

1. revizorove odgovornosti u vezi sa revizijom finansijskih izveštaja,
2. planirani delokrug i vremenski raspored revizije,
3. važni nalazi revizije i
4. nezavisnost revizora.

3.2.1. Revizorove odgovornosti u vezi sa revizijom finansijskih izveštaja

- 1) Od revizora se očekuje da, u vezi sa finansijskim izveštajima koji su predmet revizije, komunicira sa licima ovlašćenim za upravljanje. U toj komunikaciji treba da bude razjašnjeno da:
 1. je revizor odgovoran za formiranje i izražavanje mišljenja o finansijskim izveštajima koje je sastavilo rukovodstvo klijenta revizije pod nadzorom *lica ovlašćenih za upravljanje* i
 2. revizija finansijskih izveštaja ne oslobađa rukovodstvo klijenta revizije ili *lica ovlašćena za upravljanje* njihovih odgovornosti.
- 1) Revizorove odgovornosti u vezi sa revizijom finansijskih izveštaja najčešće su iskazane u pismu o angažovanju. Na primer: *“Naša je odgovornost da izrazimo mišljenje o finansijskim izveštajima na osnovu revizije. Reviziju vršimo u skladu sa Zakonom o reviziji („Službeni glasnik RS“, br. 73/2019) i Međunarodnim standardima revizije. Ovi standardi nalažu da radimo u skladu sa etičkim zahtevima i da reviziju planiramo i izvršimo na način koji omogućava da se, u razumnoj meri, uverimo da finansijski izveštaji ne sadrže materijalno značajne pogrešne iskaze. Revizija uključuje sprovođenje postupaka u cilju pribavljanja revizijskih dokaza o iznosima i obelodanjivanjima datim u finansijskim izveštajima.*

Revizija uključuje ispitivanje dokaza na osnovu provere uzoraka, koji potkrepljuju iznose i obelodanjivanja u finansijskim izveštajima.

Izbor postupaka je zasnovan na revizorskom prosuđivanju, uključujući procenu rizika materijalno značajnih pogrešnih iskaza u finansijskim izveštajima, nastalim usled kriminalne radnje ili greške. Prilikom procene rizika, razmatraćemo interne kontrole koje su relevantne za pripremu i fer prikazivanje finansijskih izveštaja, u cilju osmišljavanja revizijskih postupaka koje su odgovarajuće u datim okolnostima, ali ne u cilju izražavanja mišljenja o efektivnosti internih kontrola Društva. Revizija takođe, uključuje ocenu primenjenih računovodstvenih politika i značajnih procena izvršenih, od strane rukovodstva Vašeg društva, kao i ocenu opšte prezentacije finansijskih izveštaja.”

3.2.2. Planirani delokrug i vremenski raspored revizije

- 1) Revizor je dužan da *licima ovlašćenim za upravljanje* saopšti načelni prikaz planiranog delokruga i vremenskog rasporeda revizije koja uključuje komunikaciju o značajnim rizicima identifikovanih od strane revizora. Svrha ove komunikacije je da:
 1. *pomogne licima ovlašćenim za upravljanje* da bolje razumeju posledice revizorovog rada, da s revizorom rasprave problematiku rizika i koncepta značajnosti i da prepoznaju bilo koja područja za koja mogu od revizora zahtevati preduzimanje dodatnih postupaka i
 2. pomognu revizoru da bolje razume klijenta revizije i njegovo okruženje.
- 2) Pri saopštavanju informacija o planiranom delokrugu i vremenskom rasporedu revizije revizor mora biti pažljiv kako ne bi smanjio delotvornost revizijskih postupaka time što postaju previše predvidivi.
- 3) U nastavku su navedena najčešća pitanja koja su predmet međusobnog komuniciranja:
 1. kako revizor predlaže da obradi važne rizike značajnog pogrešnog prikazivanja usled prevare ili greške;
 2. kako revizor planira da se bavi oblastima visokog procenjenog rizika materijalno značajnih grešaka;
 3. revizorov pristup internim kontrolama relevantnim za reviziju;
 4. primenu koncepta značajnosti u kontekstu revizije;
 5. vrstu i obim korišćenja usluga eksperata sa specijalizovanim kvalifikacijama i znanjem, kako bi se obavile planirane procedure revizije ili procenili rezultati revizije (na primer, radi revizije procene fer vrednosti);
 6. obim u kojem će revizor koristiti rad interne revizije (ako klijent revizije ima službu interne revizije) i kako eksterni i interni revizori mogu najbolje raditi zajedno na konstruktivan i dopunjujući način;

7. stavove onih koji su zaduženi za upravljanje o:
 - 1/ odgovarajućoj osobi, ili osobama, u subjektovoj strukturi upravljanja s kojom revizor treba da komunicira;
 - 2/ rasporedu odgovornosti između *lica ovlašćenih za upravljanje* i rukovodstva klijenta revizije;
 - 3/ ciljevima i strategijama klijenta revizije, i povezanim poslovnim rizicima koji za posledicu mogu imati značajna pogrešna prikazivanja;
 - 4/ pitanjima za koja *lica ovlašćena za upravljanje* smatraju da zahtevaju određenju pažnju tokom obavljanja revizije, i o bilo kojem području gde se zahteva preduzimanje dodatnih postupaka;
 - 5/ značajnim komunikacijama između entiteta i regulatora (na primer, regulatora tržišta hartija od vrednosti);
 - 6/ ostalim pitanjima za koje oni koji su zaduženi za upravljanje smatraju da mogu uticati na reviziju finansijskih izveštaja;
8. svest, spremnost i radnje *lica ovlašćenih za upravljanje* u vezi:
 - 1/ sa internim kontrolama klijenta revizije i njihovom važnošću za njega, uključujući kako oni koji su zaduženi za upravljanje nadziru delotvornost internih kontrola i
 - 2/ s otkrivanjem prevara ili mogućnosti prevara;
9. delovanje *lica ovlašćenih za upravljanje* kao reakciju na razvoje računovodstvenih standarda, prakse korporativnog upravljanja, pravila berzi i povezanih pitanja; i
10. reakcije *lica ovlašćenih za upravljanje* na ranija komuniciranja s revizorom.
- 4) Da se ne bi ugrozila efikasnost revizije neophodno je stalno održavati potreban nivo komunikacije sa licima ovlašćenim za upravljanje. Ali treba voditi računa i o tome da ta komunikacija ne dovede do smanjenja efikasnosti revizorskih procedura čineći ih suviše predvidljivim.

3.2.3. Važni nalazi revizije

- 1) Revizor treba sa *licima ovlašćenim za upravljanje* da komunicira o:
 1. svojim stavovima o važnim kvalitativnim aspektima klijentove računovodstvene prakse, kao i o računovodstvenim politikama, računovodstvenim procenama i obelodanjivanjima u finansijskim izveštajima. Kada je primenjivo, revizor će objasniti *licima ovlašćenim za upravljanje* zašto smatra da važna računovodstvena praksa, koja je prihvatljiva prema primenjivom okviru finansijskog izveštavanja, nije najprimerenija u određenim okolnostima;
 2. značajne poteškoće, ako ih ima, s kojima se suočio tokom obavljanja revizije. Ukoliko sva *lica ovlašćena za upravljanje* nisu uključeni u rukovođenje klijentom revizije revizor treba da komunicira i o:

1. važnim pitanjima, ako ih ima, nastalim obavljanjem revizije koja su raspravljena ili bila predmetom prepiske s rukovodstvom klijenta revizije;
 2. pisanim izjavama koje je zahtevao revizor;
 3. okolnostima koje utiču na formu i sadržaj izveštaja revizora, ako postoji; i
 4. svim drugim značajnim pitanjima koja nastaju tokom revizije, a po revizorovom profesionalnom sudu su relevantna za nadzor na procesom finansijskog izveštavanja.
- 2) U skladu sa *MRS 210* revizor je dužan da dogovori uslove angažovanja na reviziji finansijskih izveštaja sa rukovodstvom klijenta revizije ili licima ovlašćenim za upravljanje. Ovi uslovi moraju biti evidentirani u obliku pisma o angažovanju ili u nekom drugom pogodnom pisanom sporazumu. U okviru ovih uslova navodi se forma i sadržaj izveštavanja revizora. Zbog toga je primerak ovog pisma neophodno dostaviti i licima ovlašćenim za upravljanje.
- 3) Revizor treba da komunicira sa licima ovlašćenim za upravljanje i u slučaju kada je u skladu sa *MSR* neophodno u izveštaj revizora uključiti dodatne informacije. Na primer:
1. Revizor očekuje da izmeni mišljenje u izveštaju revizora u skladu sa *MSR 705*;
 2. postoje, u skladu sa *MSR 570*, materijalno značajne neizvesnosti u vezi sa neograničeno dugim poslovanjem klijenta revizije;
 3. Revizor smatra da je neophodno da se u skladu sa *MRS 706* uključi stav o skretanju pažnje stav o drugim drugim pitanjima ili je potrebno da to učini u skladu sa nekim drugim *MSR*.
- U ovakvim okolnostima revizor može smatrati da je poželjno da *lica ovlašćena za upravljanje* upozna sa nacrtom izveštaja revizora, kako bi se olakšala diskusija o konačnom izgledu i sadržaju izveštaja revizora.
- 4) Kad revizor ne namerava da u svom izveštaju nezavisnog revizora uključi ime angažovanog partnera, on je dužan da o ovoj nameri raspravi sa licima ovlašćenim za upravljanje. On treba da razgovara i o eventualnoj ugroženosti lične bezbednosti revizora. Sem toga može razgovarati i o tome da u izveštaj revizora ne uključiti opis odgovornosti revizora.
- 5) U skladu sa *MSR 300* revizor će možda, kao rezultat neočekivanih događaja, promena u uslovima, ili prikupljenih dokaza od rezultata postupka revizije, morati da izmeni celokupnu strategiju revizije i plan revizije. Zbog toga revizor može o tome komunicirati sa licima koja su ovlašćena za upravljanje onima koji su zaduženi za upravljanje.
- 6) Sem toga revizor može sa *licima ovlašćenim za upravljanje* da razmatra pitanja vezana za otkrivene materijalno značajne greške, kao i materijalno značajne nedoslednosti u informacijama koje prate finansijske pokazatelje.
- 7) Komuniciranje nalaza revizije obuhvata i zahtevanje dobijanja dodatnih informacija od *lica ovlašćenih za upravljanje* kako bi se kompletirali pribavljeni revizijski dokazi - na primer, revizor može tražiti potvrdu da li *lica ovlašćena za upravljanje*

imaju isto razumevanje o činjenicama i okolnostima relevantnim za određene transakcije ili događaje.

8) U nastavku navodimo primere nekih saopštenja revizora:

1. **izbor ili promene značajnih računovodstvenih politika ili prakse koje imaju, ili mogu imati, materijalno značajan efekat na finansijske izveštaje klijenta revizije** - primer ovog saopštenja može biti:

“Za naknadno vrednovanje postrojenja i opreme izabrali ste model troška nabavke. U uslovima permanentnog rasta cena postrojenja i opreme takva računovodstvena politika ne obezbeđuje realne podatke o vrednosti stalnih sredstava Vašeg društva, što se i odrazilo na njihove vrednosti u finansijskim izveštajima;

2. **potencijalne efekte koje na finansijske izveštaje mogu imati značajni rizici ili izloženost obavezama, kao što su predstojeće parnice, a koji treba da budu obelodanjeni u finansijskim izveštajima** - primer ovog saopštenja može biti:

“U vezi sa sporom koji Društvo vodi sa “Kosmos” A.D. Beograd smatramo da relevantna obelodanjivanja prirode spora, zahtevana MRS 37 Rezervisanja, potencijalne obaveze i potencijalna sredstva, treba prikazati u napomenama.”;

3. **revizorske korekcije koje mogu imati značajan efekat na finansijske izveštaje klijenta revizije, bez obzira na to da li su proknjižene ili nisu** - primer ovog saopštenja može biti:

“Ispravka otkrivenih grešaka uticaće u finansijskim izveštajima na promenu sledećih stavki: smanjenje iskazane neraspoređene dobiti za 30 miliona dinara, iskazivanje u navedenom iznosu obaveza prema dobavljačima i troškova popravki.”;

4. **materijalno značajne neizvesnosti u vezi sa događajima i uslovima koji mogu da izazovu sumnju u mogućnost klijenta revizije da nastavi poslovanje po načelu stalnosti poslovanja** - primer ovog saopštenja može biti:

“Zbog visine zaduženosti Društva ukazujemo Vam na značajan rizik da ono čak i u slučaju manjih poremećaja u poslovanju dođe u situaciju da neće moći da izmiri svoje obaveze prema poveriocima. To može ugroziti njegovo dalje poslovanja i opstanak.”;

5. **neslaganje sa rukovodstvom klijenta revizije po pitanjima koja, pojedinačno ili sumarno, mogu biti od značaja za finansijske izveštaje klijenta revizije ili za izveštaj nezavisnog revizora. Ova saopštavanja uključuju razmatranje da li su ta pitanja razrešena ili nisu i njihov značaj** - primer ovog saopštenja može biti:

“Smatramo da ste dužni da obračunate rezervisanja za otpremnine zaposlenima. Neobračunavanje ovog rezervisanja dovešće do materijalno značajne greške u finansijskim izveštajima.”;

6. **očekivane modifikacije izveštaja nezavisnog revizora** - primer ovog saopštenja može biti:

“Ukoliko obračunate rezervisanja za otpremnine i retroaktivno ispravite materijalno značajnu grešku u vezi sa ovim rezervisanjem u izveštaju nezavisnog revizora neće biti iskazano mišljenje sa rezervom zbog ove materijalno značajne greške.”;

7. **druga pitanja koja zahtevaju pažnju lica ovlašćenih za upravljanje, kao što su slabosti u sistemu interne kontrole, pitanja u vezi sa integritetom rukovodstva klijenta revizije i kriminalne radnje u koje je ono umešano - primer ovog saopštenja može biti:**

“U postupku evidentiranja proizvodnje smatramo da postoji značajan nedostatak u postavljenom sistemu internih kontrola. Naime, ne utvrđuje se i ne analizira odstupanje trošenja materijala za izradu u odnosu na normativ materijala za izradu. To potencijalno može da dovede do toga da se ne utvrdi prava priroda manjkova koji se u proizvodnji iskazuju.”;

8. **druga pitanja o uslovima angažovanja o kojima je postignut dogovor.**

- 9) Revizor treba da informiše lica koja su ovlašćena za upravljanje o nekorisnim pogrešnim iskazima koje je sumirao u toku revizije i koje je rukovodstvo klijenta revizije zasebno ili u agregiranom iznosu posmatrano u odnosu na finansijske izveštaje u celini ocenilo kao one koji nisu materijalno značajni - primer ovog saopštenja može biti:

“U toku vršenja revizije finansijskih izveštaja za 20x9. godinu pri reviziji potraživanja od kupaca konstatovali smo da je sprovedena ispravka 53 greške u vezi sa indirektnim otpisivanjem potraživanja od kupaca u ukupnom iznosu od 2.900.000,00 din. Ispravka nije izvršena postupkom retroaktivnog ispravljanja jer rukovodstvo Vašeg Društva smatra da te greške ni pojedinačno ni u zbiru nisu materijalno značajne. Mi međutim smatramo da su zbirno posmatrano u pitanju materijalno značajne greške i da treba izvršiti korekciju u finansijskim izveštajima u smislu retroaktivne ispravke materijalno značajne greške.”

Napomena: Revizor može izvestiti lica ovlašćena za upravljanje i o pogrešnim iznosima koji su pojedinačno ili u zbiru niži od iznosa koji se smatra materijalno značajnim.

3.3. Proces komuniciranja

Sa licima sa kojima će komunicirati revizor treba da dogovori oblik, vreme i načelan sadržaj komuniciranja.

3.3.1. Oblici saopštavanja

- 1) Revizor može nalaze revizije značajne za upravljanje saopštiti licima ovlašćenim za upravljanje usmeno ili u pisanoj formi. Na njegovu odluku da li da neko pitanje saopšti usmeno ili u pisanoj formi utiču sledeći faktori:

1. **veličina, poslovna struktura, pravna struktura i proces komunikacije klijenta revizije** – *ukoliko je u pitanju po veličini veći klijent revizije ili mu je poslovna i pravna struktura komplikovanija poželjnije je da saopštavanje bude u pisanoj formi;*
 2. **priroda, osetljivost i značaj nalaza revizije za upravljanje koji treba saopštiti** – *ukoliko je u pitanju nalaz čija je priroda značajna ili je nalaz visoko osetljiv (po, na primer, pitanju poverljivosti) poželjnije je da saopštavanje bude u pisanoj formi;*
 3. **postignuti dogovori o periodičnim sastancima ili o saopštavanju nalaza revizije koji su značajni za upravljanje** – *ukoliko neposredno nakon otkrivanja nalaza značajnih za upravljanje sledi dogovoreni periodični sastanak sa licima zaduženim za upravljanje klijentom revizije nije neophodno da revizor samo zbog otkrivenih nalaza kontaktira lica odgovorna za upravljanje klijentom revizije (sem u slučaju da priroda, osetljivost i značaj nalaza ne nalažu hitnu reakciju revizora);*
 4. **postojeći kontakti i dijalog koje revizor ima sa licima ovlašćenim za upravljanje.**
- 2) Kada se nalazi revizije značajni za upravljanje saopštavaju usmeno, revizor treba u svojim radnim papirima da dokumentuje pitanja koja je saopštio i reakciju na ta pitanja: *na primer, ta dokumentacija može biti u obliku kopije zapisnika o raspravi revizora sa licima ovlašćenim za upravljanje.* Međutim, ponekad se u određenim okolnostima, a u zavisnosti od prirode, osetljivosti i značaja pitanja, može ukazati potreba da revizor svoje usmeno saopštenje pisanim putem *potvrdi licima ovlašćenim za upravljanje.*
- 3) Smatra se uobičajenim da revizor o nalazima revizije značajnim za upravljanje prethodno raspravlja sa rukovodstvom klijenta revizije, pa tek onda da ih saopšti licima odgovornim za upravljanjem klijentom revizije. Ova prethodna rasprava sa rukovodstvom klijentom revizije je značajna da bi se razjasnile činjenice i problemi, kao i da mu se da mogućnost da obezbedi dodatne informacije. Od ovog pravila se odstupa kada se radi o pitanjima koja se odnose na sposobnost ili integritet rukovodstva klijenta revizije.

Ako se rukovodstvo klijenta revizije složi da se nalazi značajni za upravljanje saopšte licima ovlašćenim za upravljanje, nema potrebe da mu se to saopštavanje naknadno dostavi (jer je već upoznat sa njim). Od ovog pravila bi se odstupilo pod uslovom da se revizor uveri da je prethodno saopštavanje rukovodstvu klijenta revizije izvršeno na efikasan i odgovarajući način.

3.3.2. Vreme saopštavanja nalaza revizije značajnih za upravljanje

- 1) Revizor treba licima ovlašćenim za upravljanje blagovremeno da saopšti nalaze revizije značajne za upravljanje. To omogućava onima koji su ovlašćeni za upravljanje da na vreme preduzmu odgovarajuće mere. Blagovremena komunikacija tokom revizije doprinosi ostvarenju snažnog dvosmerne dijaloga između onih

koji su ovlašćeni za upravljanje i revizora.

- 2) Da bi postigao blagovremeno saopštavanje, revizor treba da se sa dogovori o vremenu i načinu saopštavanja tih nalaza. Međutim, u pojedinim situacijama zbog značaja prirode pitanja, revizor može to pitanje saopštiti i ranije nego što je dogovoreno. Potrebno je znati da će odgovarajuće vreme za komunikacije varirati sa okolnostima angažovanja. Relevantne okolnosti uključuju značaj i prirodu komunikacija. Na primer:
 1. komunikacije u vezi sa planiranjem revizije su najčešće deo dogovora oko uslova revizorovog angažovanja;
 2. komunikacija u vezi sa nezavisnošću revizije može biti prikladna kad god revizor razmatra činjenice bitne za prosuđivanje o pretnjama njegovoj nezavisnosti - radi se o komunikaciji kako pri prihvatanju aranžmana, tako i pri proceni da pruži nerevizorske usluge svom klijentu revizije ili kada sprovodi zaključne diskusije u vezi sa finalizacijom svog izveštaja;
 3. komunikacije u vezi sa prevazilaženjem problema u obavljanju revizije ili u vezi sa okolnostima koje mogu dovesti do modifikovanog mišljenja mog zahtevati komunikaciju u najkraćem mogućem roku, a često i usmenu komunikaciju. Ukoliko su, na primer, utvrđeni nedostaci u internim kontrolama poželjnija bi bila pisana komunikacija sa licima ovlašćenim za upravljanje;
 4. kao deo završne diskusije revizora i *lica ovlašćenih za upravljanje* mogu biti razgovori u vezi sa nalazima revizije, uključujući i stavovima revizora o kvalitativnim aspektima računovodstvenih praksi klijenta revizije.
- 3) Na vremensku dinamiku komunikacije revizora i *lica ovlašćenih za upravljanje* utiču:
 1. veličina, operativna struktura, kontrola sredina, i pravna struktura klijenta revizije;
 2. zakonska obaveza komuniciranja o određenim pitanjima;
 3. očekivanja lica ovlašćenih za upravljanje (na primer, očekivanja o vremenskim periodima između dve komunikacije);
 4. vreme potrebno revizoru da prikupi informacije od određenim pitanjima bitnim za reviziju (na primer, revizoru je potrebno određeno vreme da utvrdi usklađenost poslovanja klijenta revizije sa relevantnim zakonima).
- 4) Vreme saopštavanje identifikovanih materijalno značajnih pogrešnih iskaza regulisano je i *MSR 320 Materijalnost u reviziji*. Prema tom Standardu ukoliko je revizor identifikovao materijalno značajan pogrešan iskaz koji je rezultat greške, treba da pravovremeno o tom pogrešnom iskazu izvesti odgovarajući nivo rukovodstva klijenta revizije i da razmotri neophodnost izveštavanja *lica ovlašćenih za upravljanje*, u skladu sa *Standardom*.
- 5) Od revizora se ne zahteva da kreira posebne procedure za procenu svoje dvosmerne komunikacije sa licima ovlašćenim za upravljanje. Za to može koristiti procene zasnovane na posmatranju koje proističu iz revizorskih procedura u druge svrhe. Takva zapažanja mogu uključivati:

1. adekvatnost i pravovremenost odgovora i aktivnosti koje *lica ovlašćena za upravljanje* preduzimaju kao odgovor na pitanja koja su pokrenuta od strane revizora. Ukoliko se nisu efikasno bavili značajnim pitanjima koja su pokrenuta u nekoj od prethodnih komunikacija sa revizorom, on treba da se raspita o razlozima za to i da razmotri da ponovo pokrene to pitanje. Time on izbegava rizik od ostavljanja utiska da zadovoljan sa načinom rešavanja tog pitanja ili da to pitanje nije ni značajno;
 2. očiglednu otvorenost *lica ovlašćenih za upravljanje* u njihovoj komunikaciji sa revizorom;
 3. spremnost i sposobnost onih koji su zaduženi za upravljanje da se sastane sa revizoru bez prisustva rukovodstva klijenta revizije;
 4. očiglednu sposobnost lica ovlašćenih za upravljanje da u potpunosti razumeju pitanja koja su pokrenuta od strane revizora;
 5. teškoće u uspostavljanju sa *licima ovlašćenim za upravljanje* razumevanja oblika, vremena i očekivanog opšteg sadržaja komunikacije;
 6. da li je dvosmerna komunikacija između revizora i onih koji su ovlašćeni za upravljanje ispunjava važeće zakonske i regulatorne zahteve.
- 6) Neodgovarajuće kontrolno okruženje kod klijenta revizije može biti jedan od uzroka za neadekvatnu dvosmernu komunikaciju. Shodno tome i neadekvatna dvosmerna komunikacija može biti indikator neodgovarajućeg kontrolnog okruženja kod klijenta revizije. Moguće je i da neadekvatna dvosmerna komunikacija onemogućiti revizora da dobije dovoljno odgovarajućih dokaza da formira mišljenje o finansijskim izveštajima. Ako je dvosmerna komunikacija između revizora i *lica ovlašćenih za upravljanje* nije adekvatna i takva situacija se ne može razrešiti i popraviti, revizor može preduzeti sledeće akcije:
1. izmenu mišljenja revizora po osnovu ograničenja obima revizije;
 2. uzimanje pravnih saveta o posledicama različitih pravaca svog delovanja;
 3. komunikacija sa trećim licima (na primer, regulatorima tržišta hartija od vrednosti) ili sa višom instancom u upravljačkoj strukturi klijenta revizije (na primer, sa vlasnicima kapitala klijenta revizije), ili sa nadležnim ministarstvima i sl;
 4. povlačenje iz angažmana, ako je to moguće u skladu sa važećim zakonima.

3.4. Dokumentacija

Revizor treba usmeno data saopštenja da uključi u revizijsku dokumentaciju i da navede kada, sa kim i o čemu je komunicirano.

MEĐUNARODNI STANDARD REVIZIJE 265 SAOPŠTAVANJE NEDOSTATAKA U INTERNIM KONTROLAMA LICIMA OVLAŠĆENIM ZA UPRAVLJANJE I RUKOVODSTVU KLIJENTA REVIZIJE

1. Uvodne napomene, definicije i delokrug Standarda

- 1) *Međunarodni standard revizije 265 Saopštavanje nedostataka u internim kontrolama licima ovlašćenim za upravljanje i rukovodstvu klijenta revizije* (u daljem tekstu: *Standard*) usvojio je **Odbor za međunarodne standarde revizije i uveravanja** (International Auditing and Assurance Standards Board - **IAASB**) (IAASB, 2015). *Standard* primenjuju eksterni revizori pri obavljanju revizije finansijskih izveštaja opšte namene. Razlog za obradu *Standarda* je činjenica da rukovodstvo klijenta revizije treba da zna kakve revizijske nalaze u vezi sa nedostacima u internim kontrolama, kada i na koji način treba da dobije od revizora. Značaj pravilne organizacije i funkcionisanja internih kontrola dodatno podiže važnost *Standarda*, kako za revizora, tako i za klijenta revizije.
- 2) Za razumevanje i primenu *Standarda* neophodno je znati značenje sledećih termina:
 1. **Lica ovlašćena za upravljanje** su lica kojima su u klijentu revizije u vezi sa poslovnim i finansijskim politikama povereni nadzor, kontrola i usmeravanje. Ova lica obično imaju odgovornost da obezbede ostvarivanje ciljeva postojanja i poslovanja klijenta revizije, njegovo finansijsko izveštavanje i izveštavanje prema zainteresovanim stranama. *Lica ovlašćena za upravljanje* uključuju i rukovodstvo klijenta revizije samo u slučaju ako ono obavlja funkcije koje bi inače bile u delokrugu *lica ovlašćenih za upravljanje*. U Republici Srbiji članovi upravnog odbora bi bili lica ovlašćena za upravljanje, a u slučaju da u privrednom društvu ne postoji upravni odbor već njegove nadležnosti obavlja direktor društva, onda bi on predstavljao lice ovlašćeno za upravljanje.
 2. **Interna kontrola** je proces koji osmišljavaju i na koji utiču lica odgovorna za upravljanje, rukovodstvo i druga lica, radi pružanja opravdanog uverenja o ostvarivanju ciljeva u vezi sa pouzdanošću finansijskog izveštavanja, efektivnosti i efikasnosti poslovanja i poštovanja primenljivih zakona i propisa. U tom smislu interna kontrola je osmišljena i primenjena radi prevazilaženja identifikovanih poslovnih rizika koji ugrožavaju ostvarivanje navedenih ciljeva. Interna kontrola sastoji se od sledećih sastavnih delova:
 - 1/ kontrolnog okruženja,
 - 2/ procesa procene rizika klijenta revizije,

- 3/ informacionog sistema, uključujući povezane poslovne procese, koji je značajan za finansijsko izveštavanje i komuniciranje,
 - 4/ kontrolnih aktivnosti i
 - 5/ nadzora nad kontrolama.
3. **Nedostatak u internim kontrolama** je situacija kada:
- 1/ su kontrole oblikovane, implementirane ili deluju na takav način da ne mogu pravovremeno da spreče ili otkriju i isprave pogrešna prikazivanja u finansijskim izveštajima, ili
 - 2/ nedostaju kontrole za pravovremeno sprečavanje ili otkrivanje i ispravljanje pogrešnih prikazivanja u finansijskim izveštajima.
4. **Važan nedostatak u internim kontrolama** je situacija kada postoji nedostatak ili kombinacija nedostataka u internoj kontroli koji su, po revizorovoj proceni, od tolike važnosti da zaslužuju pažnju lica ovlašćenih za upravljanje. Nedostatak u internim kontrolama, sam za sebe, ne mora biti dovoljno značajan da bi stvorio važan nedostatak. Međutim, kombinacija nedostataka koji utiču na isto stanje računa ili obelodanjivanje, relevantnu tvrdnju ili sastavni deo internih kontrola može povećati rizike pogrešnog prikazivanja u toj razmeri da postane važan nedostatak.
5. **Odgovarajući nivo rukovodstva** je onaj koji ima odgovornost i ovlašćenja da oceni nedostatke u internim kontrolama i da preduzme potrebne mere za njihovo otklanjanje. Za važne nedostatke, odgovarajući nivo rukovodstva je verovatno glavni izvršni direktor ili finansijski direktor klijenta revizije. Za druge nedostatke internih kontrola, odgovarajući nivo može biti operativno rukovodstvo sa direktnom uključenošću u područje kontrola na koje se odnose nedostaci i sa ovlašćenjem da preduzme odgovarajuće mere za njihovo otklanjanje.
- 3) *Standard* se primenjuje pri reviziji finansijskih izveštaja za periode koji počinju na dan ili posle 15. decembra 2009. godine.
- 4) **Delokrug Standarda** - *Standard* se bavi revizorovom odgovornošću da na pravi način licima ovlašćenim za upravljanje i rukovodstvu klijenta revizije saopšti nedostatke u internim kontrolama koje je otkrio obavljajući reviziju finansijskih izveštaja. *MRS 315* i *MRS 330* nalažu revizoru da stekne dovoljno informacija za razumevanje internih kontrola klijenta revizije. *Standard* revizoru u odnosu na navedene Standarde ne nameće dodatne odgovornosti u vezi sa sticanjem razumevanja internih kontrola i obavljanjem testova kontrola (*MRS 260* uspostavlja dodatne zahteve i pruža uputstva revizoru u vezi sa njegovom odgovornošću da komunicira sa licima ovlašćenim za upravljanje).
- 5) Pri utvrđivanju i proceni rizika od materijalno značajnih grešaka revizor treba da stekne razumevanje internih kontrola koje je relevantno za reviziju. Revizor pri proceni rizika treba da razmatri interne kontrole da bi mogao da oblikuje revizijske postupke koji su primereni u datim okolnostima. Svrha te procene nije izražavanje mišljenja o delotvornosti internih kontrola. Revizor može uočiti

nedostatke u internim kontrolama, ne samo tokom tog postupka procene rizika, nego i u bilo kojoj etapi revizije. *Standard* određuje za koje se utvrđene nedostatke zahteva od revizora da ih saopšti licima odgovornim za upravljanje i rukovodstvu klijenta revizije.

- 6) Nijedan paragraf *Standarda* ne sprečava revizora da licima odgovornim za upravljanje i rukovodstvu klijenta revizije saopšti i druga pitanja u vezi s internim kontrolama koja revizor otkrije tokom obavljanja revizije.

2. Cilj Standarda

- 1) *Standardom* su uspostavljena pravila i pružene smernice revizoru u vezi sa njegovim saopštavanjem licima ovlašćenim za upravljanje i rukovodstvu klijenta revizije informacija o nedostacima u internim kontrolama (koje je stekao obavljajući reviziju finansijskih izveštaja).
- 2) *Standardom* je postavljen cilj revizora: primereno saopštavanje licima ovlašćenim za upravljanje i rukovodstvu klijenta revizije informacija o nedostacima u internim kontrolama koje je on otkrio tokom obavljanja revizije i koji su, prema njegovoj profesionalnoj proceni, od bitne važnosti da im se na njih skrene pažnja.

3. Zahtevi postavljeni Standardom

- 1) Od revizora se zahteva da utvrditi da li je na osnovu obavljenog revizijskog posla otkrio jedan ili više nedostataka u internim kontrolama klijenta revizije. Pri tom određivanju on može s odgovarajućim nivoom rukovodstva klijenta revizije raspraviti relevantne činjenice i okolnosti svog nalaza. Ta rasprava pruža revizoru mogućnost da pravovremeno upozori rukovodstvo klijenta revizije na postojanje nedostataka za koje ono možda nije imalo saznanje. Nivo rukovodstva sa kojim je primerena rasprava je ona koja je upoznata s internim kontrolama područja na koje se nedostatak odnosi i koja ima ovlašćenje za preduzimanje aktivnosti ispravljanja svakog uočenog nedostatka u internim kontrolama. Moguće je da u nekim okolnostima može biti neprimereno da revizor raspravu o svojim nalazima vodi direktno sa rukovodstvom - na primer, to je situacija kada je izvesno da nalazi dovode u pitanje poštenje ili kompetentnost rukovodstva klijenta revizije.
- 2) U raspravljanju činjenica i okolnosti revizorovih nalaza sa rukovodstvom klijenta revizije, revizor može dobiti i druge relevantne informacije za daljnja razmatranja, kao što su:
 - 1/ razumevanje od strane rukovodstva stvarnih uzroka nedostataka ili uzroka za koje se sumnja da dovode do nedostataka;
 - 2/ izuzeci nastali usled propusta da rukovodstvo može da zabeleži pogrešna prikazivanja koja nisu bila sprečena relevantnim kontrolama informacionih tehnologija (IT kontrolama); i
 - 3/ preliminarni stav rukovodstva o njegovoj reakciji na nalaze.

- 3) Ako je revizor otkrio jedan ili više nedostataka u internim kontrolama, on će, na osnovu obavljenog revizijskog posla, odrediti čine li oni, pojedinačno ili u zbiru, važne nedostatke. Važnost nedostatka ili kombinacije nedostataka u internim kontrolama zavisi, ne samo o tome da li je pogrešno prikazivanje stvarno nastalo, nego i o verovatnoća da ono može nastati, kao i o potencijalnom rasponu pogrešnog prikazivanja. Stoga, važni nedostaci mogu postojati čak ako tokom obavljanja revizije revizor nije otkrio pogrešna prikazivanja.

U nastavku navodimo primere pitanja koje revizor može razmatrati pri određivanju predstavlja li neki nedostatak ili kombinacija nedostataka u internim kontrolama važan nedostatak:

1. verovatnost da nedostatak vodi ka značajnom pogrešnom prikazivanju u finansijskim izveštajima u budućnosti;
2. sklonost gubitku ili prevari povezane imovine ili obaveza;
3. subjektivnost i složenost utvrđivanja procenjenih iznosa, kao što su računovodstvene procene fer vrednosti;
4. iznose finansijskog izveštaja izložene nedostacima;
5. obim aktivnosti koja je nastala ili može nastati za stanje računa izloženog nedostatku ili nedostacima, odnosno za klasu transakcije izloženu nedostatku ili nedostacima;
6. važnost kontrole postupka finansijskog izveštavanja, na primer:
 - 1/ opšte monitoring kontrole (kao što je nadzor nad rukovodstvom),
 - 2/ kontrole nad sprečavanjem i otkrivanjem prevare,
 - 3/ kontrole nad izborom i primenom važnih računovodstvenih politika,
 - 4/ kontrole nad važnim transakcijama s povezanim strankama,
 - 5/ kontrole nad važnim transakcijama izvan subjektove uobičajene delatnosti,
 - 6/ kontrole nad postupkom finansijskog izveštavanja za transakcije pred kraj izveštajnog perioda;
 - 7/ uzroke i učestalost izuzetaka otkrivenih kao posledicu nedostataka u kontrolama; i
 - 8/ interakciju nedostatka s drugim nedostacima u internim kontrolama.

Pokazatelji važnih nedostataka u internim kontrolama uključuju na primer:

1. dokaz nedelotvornih aspekata okruženja kontrola, kao što su:
 - 1/ indikacije da važne transakcije u kojima rukovodstvo ima finansijski interes nisu odgovarajuće pažljivo bili istražila lica ovlašćena za upravljanje,
 - 2/ otkrivanje prevare koju je počinilo rukovodstvo, nezavisno od toga da li je ili nije značajna, koju nisu sprečile subjektive interne kontrole, propust rukovodstva da implementira odgovarajuće mere za ispravljanje važnih ranije saopštenih nedostataka;

2. nepostojanje postupka procene rizika unutar klijenta revizije gde se inače uobičajeno očekuje da je ustanovljen;
 3. dokaz o nedelotvornom postupku procene rizika od strane klijenta revizije, kao što je propust rukovodstva da identifikuje rizik materijalno značajnog pogrešnog prikazivanja za koji bi revizor očekivao da se takav rizik prepoznaje klijentovim postupkom procene rizika;
 4. dokaz o nedelotvornoj reakciji na prepoznate važne rizike;
 5. pogrešna prikazivanja otkrivena revizorovim postupcima koja nisu sprečena, ili otkrivena i ispravljena, internim kontrolama klijenta revizije;
 6. korigovanje finansijskih izveštaja pre njihovog izdavanja a po osnovu ispravki materijalno značajnog pogrešnog prikazivanja zbog greške ili prevare; i
 7. dokaz o nemogućnosti rukovodstva da nadzire sastavljanje finansijskih izveštaja.
- 4) Revizor treba licima ovlašćenim za upravljanje da pravovremeno u pisanom obliku saopšti važne nedostatke u internim kontrolama koje je otkrio tokom obavljanja revizije. Kada revizor određuje da li treba da izda pisano saopštenje, on može da razmotri da li bi prijem takvog saopštenja bio važan činilac u omogućavanju licima ovlašćenim za upravljanje da ispune svoje odgovornosti za nadziranje. Nezavisno od toga u kom se vremenu u pisanom obliku saopštavaju važni nedostaci, revizor ih može prvo usmeno saopštiti i, kada je potrebno i licima ovlašćenim za upravljanje, kako bi im pomogao u pravovremenom preduzimanju mera za ispravljanje da bi se minimizirali rizici značajnog pogrešnog prikazivanja. Ovakvo postupanje, međutim, ne oslobađa revizora od odgovornosti da saopšti važne nedostatke u pisanom obliku, kako to zahteva *Standard*.
- 5) Pri prosuđivanju koji će nivo detaljisanosti biti pri saopštavanju informacija o važnim nedostacima internih kontrola revizor razmatra sledeće faktore:
1. vrstu poslovnog subjekta – saopštavanje zahtevano za privredni subjekt koji se kotira na berzi može biti različito od onog za poslovni subjekt za koji ne postoji javni interes;
 2. veličinu i složenost poslovnog subjekta – saopštavanje zahtevano za složene poslovne subjekte može biti različito nego za poslovni subjekt koji posluje u jednostavnoj djelatnosti;
 3. vrstu važnog nedostatka koji je otkrio revizor;
 4. sastav subjektovog upravljačkog tela – više detaljnosti može biti potrebno ako oni koji su zaduženi za upravljanje uključuju članove koji nemaju veliko iskustvo u vezi s delatnošću subjekta ili o području na koje se odnosi utvrđeni nedostatak; i
 5. zakonske ili regulativne zahteve u vezi sa saopštavanjem određenih vrsta nedostataka u internim kontrolama.
- 6) Postoje situacije kada je revizor u prethodnom izveštajnom periodu saopštio informacije o važnim nedostacima u internim kontrolama. Ta činjenica ne eliminiše

potrebu da to uradi i u tekućem periodu ukoliko ti nedostaci nisu otklonjeni. Ako ranije saopšten važan nedostatak i dalje postoji, u saopštenju za tekuću godinu može se ponoviti opis iz ranijeg saopštenja ili se jednostavno pozvati na to ranije saopštenje. Revizor može tražiti objašnjenje od rukovodstva klijenta revizije zašto nije otklonjen važan nedostatak (ukoliko je prihvatljivo to objašnjenje može tražiti i od lica ovlašćenih za upravljanje). Propust da se deluje, uz nepostojanje racionalnog objašnjenja, može sam po sebi predstavljati važan nedostatak.

- 7) U pisano saopštenje o važnim nedostacima u internim kontrolama revizor uključuje:
1. opis nedostataka i objašnjenje njihovih potencijalnih učinaka; i
 2. dovoljne informacije kako bi se licima ovlašćenim za upravljanje i rukovodstvu klijenta revizije omogućilo razumevanje konteksta saopštenja. Revizor će naročito objasniti:
 - 1/ kako je svrha revizije da revizor izrazi mišljenje o finansijskim izveštajima;
 - 2/ da revizija uključuje razmatranja internih kontrola relevantnih za sastavljanje finansijskih izveštaja kako bi se oblikovali revizijski postupci koji su odgovarajući u danim okolnostima, ali ne i za svrhu izražavanja mišljenja o delotvornosti internih kontrola; i
 - 3/ da su pitanja o kojima se saopštava ograničena na one nedostatke koje je revizor otkrio obavljajući reviziju i za koje je revizor zaključio da su od značajne važnosti da bi se o njima izvestila lica ovlašćena za upravljanje.

MEĐUNARODNI STANDARD REVIZIJE 315

PREPOZNAVANJE I PROCENJIVANJE RIZIKA

MATERIJALNO ZNAČAJNIH POGREŠNIH

PRIKAZIVANJA TOKOM STICANJA RAZUMEVANJA

KLIJENTA REVIZIJE I NJEGOVOG OKRUŽENJA

1. Uvodne napomene, termini, delokrug i cilj Standarda

1) *Međunarodni standard revizije 315 Prepoznavanje i procenjivanje rizika materijalno značajnih pogrešnih prikazivanja tokom sticanja razumevanja klijenta revizije i njegovog okruženja* (u daljem tekstu: *Standard*) usvojio Odbor za međunarodne standarde revizije i uveravanja (International Auditing and Assurance Standards Board - **IAASB**) (IAASB, 2015). *Standard* primenjuju eksterni revizori pri obavljanju revizije finansijskih izveštaja opšte namene.

2) Za razumevanje i primenu *Standarda* neophodno je znati značenje sledećih termina:

1. **Tvrđnja** je stavka ili podatak u finansijskim izveštajima.

2. **Interna kontrola** je proces koji osmišljavaju i na koji utiču lica odgovorna za upravljanje, rukovodstvo i druga lica, radi pružanja opravdanog uverenja o ostvarivanju ciljeva u vezi sa pouzdanošću finansijskog izveštavanja, efektivnosti i efikasnosti poslovanja i poštovanja primenljivih zakona i propisa. U tom smislu interna kontrola je osmišljena i primenjena radi prevazilaženja identifikovanih poslovnih rizika koji ugrožavaju ostvarivanje navedenih ciljeva.

Interna kontrola sastoji se od sledećih sastavnih delova:

1/ kontrolnog okruženja,

2/ procesa procene rizika klijenta revizije,

3/ informacionog sistema, uključujući povezane poslovne procese, koji je značajan za finansijsko izveštavanje i komuniciranje,

4/ kontrolnih aktivnosti i

5/ nadzora nad kontrolama.

3. **Kontrolno okruženje** podrazumeva stavove, svest i postupke rukovodstva i lica odgovornih za upravljanje koji se odnose na internu kontrolu klijenta revizije i njen značaj u okviru klijenta revizije. Kontrolno okruženje takođe uključuje funkcije upravljanja i rukovođenja i daje ton organizaciji, utičući na kontrolnu svest njenih zaposlenih. Ono predstavlja osnov za efektivnu internu kontrolu, koja obezbeđuje disciplinu i strukturu. Kontrolno okruženje obuhvata sledeće elemente:

- 1/ **komuniciranje i podsticanje integriteta i etičkih vrednosti** - efektivnost kontrola ne može biti veća od integriteta i etičkih vrednosti ljudi koji ih stvaraju, primenjuju i nadgledaju. Integritet i etičke vrednosti su suštinski elementi kontrolnog okruženja koji utiču na efektivnost izgleda, primene i nadgledanja i drugih sastavnih delova interne kontrole. Integritet i etičko ponašanje su proizvod etičkih i standarda ponašanja klijenta revizije, načina na koji se oni saopštavaju i kako se u praksi *poboljšavaju*. Tu spadaju mere rukovodstva klijenta revizije preduzete radi otklanjanja ili smanjivanja podsticaja i iskušenja koji mogu podstaći zaposlene da se bave nepoštenim, nezakonitim ili neetičkim delima. Oni takođe podrazumevaju saopštavanje zaposlenima vrednosti i standarda ponašanja u okviru klijenta revizije preko izjava o politici i kodeksa ponašanja i primerom;
- 2/ **posvećenost stručnosti** - stručnost obuhvata znanje i veštine neophodne za obavljanje zadataka koji definišu posao pojedinca. Posvećenost stručnosti obuhvata razmatranje rukovodstva u vezi sa nivoima stručnosti potrebnim za određena radna mesta i načinima na koje se ti nivoi prevode u tražene veštine i znanja;
- 3/ **učesće lica ovlašćenih za upravljanje** - na svest o kontroli klijenta revizije značajno utiču lica odgovorna za upravljanje. U osobine lica odgovornih za upravljanje spadaju: nezavisnost od rukovodstva, iskustvo i ugled, stepen njihove uključenosti i ispitivanja aktivnosti, svrsishodnost njihovih postupaka, informacije koje primaju, stepen u kojem se postavljaju teška pitanja i sa rukovodstvom klijenta revizije traže odgovori na njih i njihova veza sa unutrašnjim i spoljnim revizorima. Značaj odgovornosti lica odgovornih za upravljanje prepoznat je u kodeksu prakse i drugim propisima ili uputstvima izrađenim u korist lica odgovornih za upravljanje. U ostale odgovornosti lica odgovornih za upravljanje spadaju nadgledanje izgleda i efektivnog funkcionisanja nadzornih procedura i procesa za proveru efektivnosti interne kontrole klijenta revizije;
- 4/ **filozofija i poslovni stil rukovodstva klijenta revizije** - filozofija i poslovni stil rukovodstva obuhvataju veliki broj karakteristika. Te karakteristike mogu uključivati: pristup rukovodstva preuzimanju i nadgledanju poslovnih rizika, stavove i postupke rukovodstva u vezi sa finansijskim izveštavanju (konzervativan ili agresivan izbor iz raspoloživih alternativnih računovodstvenih principi pa i savesnost i konzervativizam uz koje se računovodstvene procene razvijaju) i stavove rukovodstva u vezi sa obradom informacija i računovodstvenim funkcijama i zaposlenima u računovodstvu;
- 5/ **organizaciona struktura** - organizaciona struktura klijenta revizije predstavlja okvir u kom se planiraju, izvršavaju, kontrolišu i pregledaju njegove aktivnosti ostvarivanja ciljeva klijenta revizije. Uspostavljanje odgovarajuće organizacione strukture uključuje razmatranje o ključnim oblastima

ovlašćenja i odgovornosti i odgovarajuće linije izveštavanja. Klijent revizije razvija organizacionu strukturu koja odgovara njegovim potrebama. Podesnost organizacione strukture klijenta revizije delimično zavisi od njegove veličine i prirode njegovih aktivnosti;

- 6/ **dodeljivanje ovlašćenja i odgovornosti** - ovaj faktor podrazumeva način na koji se dodeljuju ovlašćenja i odgovornosti za poslovne aktivnosti i kako se uspostavljaju veze u izveštavanju i hijerarhija ovlašćenja. On takođe obuhvata politike koje se odnose na odgovarajuće poslovne prakse, znanje i iskustvo ključnih zaposlenih i obezbeđene resurse za obavljanje dužnosti. Osim toga, odnosi se na politike i komuniciranje usmereno na obezbeđenje da svi zaposleni shvataju ciljeve klijenta revizije, znaju kako su njihovi pojedinačni postupci međusobno povezani i kako doprinose tim ciljevima i prepoznaju kako i za šta će biti odgovorni;
- 7/ **politike i prakse ljudskih resursa** - politike i prakse ljudskih resursa se odnose na: zapošljavanje, orijentaciju, obuku, ocenjivanje, savetovanje, napredovanje, nagrađivanje i dopunske mere. Na primer, standardi za zapošljavanje najstručnijih pojedinaca sa naglaskom na obrazovanju, ranijem radnom iskustvu, ranijim rezultatima i dokazima o integritetu i etičkom ponašanju pokazuju posvećenost klijenta revizije stručnim i ljudima dostojnim poverenja. Politike obuke, koje propisuju buduće uloge i odgovornosti i uključuju prakse kao što su škole za obuku i seminari, prikazuju očekivane nivoe učinaka i ponašanja. Napredovanja na osnovu periodičnog ocenjivanja performansi pokazuju posvećenost klijenta revizije napredovanju stručnih zaposlenih na više nivoe odgovornosti.

Mala pravna lica mogu primeniti elemente kontrolnog okruženja drugačije od većih pravnih lica. Na primer, mala preduzeća ne moraju imati pisani kodeks ponašanja, već, umesto toga, mogu razviti kulturu koja naglašava značaj integriteta i etičkog ponašanja putem usmene komunikacije i prateći primer rukovodstva. Slično tome, lica odgovorna za upravljanje u malim preduzećima ne moraju imati nezavisnog ili spoljnog člana.

4. **Kontrolne aktivnosti** su politike i procedure koje doprinose izvršavanju direktiva rukovodstva; na primer, da su preduzete neophodne mere za prevazilaženje rizika koji ugrožavaju ostvarivanje ciljeva klijenta revizije. Kontrolne aktivnosti, bilo u IT ili manuelnim sistemima imaju različite ciljeve i primenjuju se na različite organizacione i funkcionalne nivoe. U opštem slučaju, kontrolne aktivnosti koje mogu biti značajne za reviziju mogu se podeliti na politike i procedure koje se odnose na:
 - 1/ **preglede učinaka** - ove kontrolne aktivnosti obuhvataju preglede i analize stvarnih učinaka u odnosu na budžete, prognoze i učinke iz prethodnog perioda; međusobno povezivanje različitih skupova podataka operativnih ili finansijskih, zajedno sa analizama veza i istražnih i korektivnih mera; poređenje internih podataka sa spoljnim izvorima informacija, i

pregled funkcionalnih ili učinaka aktivnosti, kao što su pregled izveštaja po ogranku, regionu i vrsti zajma za odobrenja i naplate zajmova od strane rukovodioca zajmova klijenta banke;

- 2/ **obradu informacija** - različite kontrole obavljaju se radi provere tačnosti, potpunosti i odobrenja transakcija. Dve obimne grupe kontrolnih aktivnosti informacionih sistema su kontrole aplikacija i opšte IT kontrole. Kontrole aplikacija se primenjuju na obradu pojedinačnih aplikacija. Te kontrole pomažu potvrđivanju da su transakcije koje su se dogodile odobrene i da su potpuno tačno evidentirane i obrađene. U primere kontrola aplikacija spadaju provera aritmetičke tačnosti evidencija, vođenje i pregled računa i probnih bilansa, automatske kontrole kao što su provere radi ispravki ulaznih podataka i provere numeričkog niza i ručna praćenja izveštaja o odstupanjima. Opšte IT kontrole su politike i procedure koje se odnose na mnoge aplikacije i podržavaju efektivno funkcionisanje kontrola aplikacije obezbeđujući stalno pravilno funkcionisanje informacionih sistema. Opšte IT kontrole obično uključuju kontrole nad operacijama centra podataka i mreže; nabavkom, promenom i održavanjem sistemskog softvera; bezbednošću pristupa, kao i nabavkom, razvojem i održavanjem sistema aplikacija. Ove kontrole primenjuju se na okruženja centralne jedinice, periferne jedinice i krajnjeg korisnika. Primeri ovih opštih IT kontrola su: kontrole promene programa, kontrole koje ograničavaju pristup programima i podacima, kontrole nad sprovođenjem novih izdanja paketa aplikativnog softvera i kontrole nad sistemskim softverom koji ograničava pristup ili nadgleda korišćenje uslužnih programa sistema koji mogu izmeniti finansijske podatke ili evidencije bez ostavljanja revizorskog traga;
- 3/ **fizičke kontrole** - ove kontrole nadgledaju fizičku bezbednost aktive, uključujući odgovarajuće zaštite kao što su zaštićeni uređaji za pristup aktivni i evidencijama, odobrenje za pristup računarskim programima ili datotekama podataka i periodično brojanje i poređenje sa iznosima prikazanim u kontrolnim evidencijama (na primer, poređenje rezultata izbrojane gotovine, hartija od vrednosti i zaliha sa računovodstvenim evidencijama). Stepem u kojem su za pouzdanost pripreme finansijskog izveštaja, a time i revizije, značajne fizičke kontrole, čiji je cilj sprečavanje krađe aktive, zavisi od okolnosti kao što je kada je aktiva visoko osetljiva na proneveru. Na primer, te kontrole obično ne bi bile značajne kada bi se svaki gubitak zaliha otkrivao periodičnom fizičkom proverom i evidentirao u finansijskim izveštajima. Međutim, ako se za svrhe finansijskog izveštavanja rukovodstvo isključivo oslanja na neprekidne evidencije zaliha, kontrole fizičke bezbednosti biće značajne za reviziju;
- 4/ **odvajanje dužnosti** - dodeljivanje različitim ljudima odgovornosti za odobravanje transakcija, evidentiranja transakcija i nadzor nad sredstvima treba da umanjí mogućnosti da se bilo kojoj osobi dozvoli da bude u poziciji i da izvrši i da prikrije greške ili prevare tokom uobičajenog vršenja

dužnosti te osobe. U primere odvajanja dužnosti spadaju izveštavanje, pregledanje i odobravanje usklađivanja i odobravanje i kontrola dokumenata.

5. **Nadzor nad kontrolama** predstavlja proces procene kvaliteta učinaka interne kontrole tokom vremena. Ono obuhvata pravovremenu procenu izgleda i funkcionisanja kontrola i preduzimanje neophodnih korektivnih mera. Nadzor se obavlja radi potvrđivanja da kontrole i dalje efektivno funkcionišu. Na primer, ukoliko se nadgledaju pravovremenost i tačnost usaglašavanja sa bankom, zaposleni će verovatno prestati da ih usaglašavaju. Nadzor nad kontrolama ostvaruje se preko tekućih aktivnosti nadgledanja, zasebnim ocenjivanjima ili njihovom kombinacijom.
6. **Proces procene rizika klijenta revizije** je proces utvrđivanja i reagovanja na poslovne rizike i proistekle rezultate. Za svrhe finansijskog izveštavanja, proces procene rizika klijenta revizije uključuje način na koji rukovodstvo utvrđuje rizike značajne za sastavljanje finansijskih izveštaja koji daju istinitu i objektivnu sliku (ili su prezentovani istinito, po svim materijalnim pitanjima) u skladu sa primenljivim okvirom finansijskog izveštavanja klijenta revizije, procenjuje njihov značaj, kao i verovatnoću njihovog javljanja i donosi odluku o merama kojima će njima upravljati. *Na primer, proces procene rizika klijenta revizije može nručavati način na koji klijent revizije razmatra verovatnoću neevidentiranja transakcija ili utvrđuje i analizira značajne procene evidentirane u finansijskim izveštajima. Rizici značajni za pouzdano finansijsko izveštavanje takođe se odnose na posebne događaje ili transakcije.*
- 3) *Standard se primenjuje pri reviziji finansijskih izveštaja za periode koji počinju na dan ili posle 15. decembra 2009. godine.*
- 4) **Delokrug Standarda** – *Standard se bavi revizorovom odgovornošću da prepozna i proceni rizike značajnog pogrešnog prikazivanja u finansijskim izveštajima, kroz sticanje razumevanja subjekta i njegovog okruženja, uključujući i subjektive interne kontrole. Standarda su uspostavljena pravila i pruži smernice u vezi sa sticanjem informacije za razumevanje klijenta revizije i njegovog okruženja, uključujući i interne kontrole klijenta revizije, kao i o procenjivanju rizika materijalne greške prilikom revizije finansijskih izveštaja.*
- 5) **Cilj Standarda** – *Standardom je postavljen cilj revizora da prepozna i proceni rizike značajnog pogrešnog prikazivanja, usled prevare ili pogreške, na nivou finansijskih izveštaja i tvrdnji, kroz sticanje razumevanja klijenta revizije i njegovog okruženja, uključujući i subjektive interne kontrole, stvarajući na taj način osnovicu za oblikovanje i implementaciju reakcija na procenjene rizike materijano značajnog pogrešnog prikazivanja.*

2. Zahtevi Standarda

2.1. Postupci procene rizika i povezane aktivnosti

- 1) Osnovni zahtev sadržan u *Standardu* je zahtev da revizor stekne razumevanje klijenta revizije i njegovog okruženja, uključujući njegove interne kontrole, u meri dovoljnoj za identifikovanje i procenu rizika postojanja materijalno pogrešnih iskaza u finansijskim izveštajima, bilo usled kriminalne radnje ili greške, u meri neophodnoj za osmišljavanje i sprovođenje daljih revizijskih postupaka. *MSR 500 Revizijski dokaz* zahteva od revizora da koristi detaljne tvrdnje radi formiranja osnove za procenu rizika materijalne greške i osmišljavanje i sprovođenje revizijskih postupaka. *Standard* zahteva od revizora da izvrši procene rizika na nivou finansijskog izveštaja i na nivou tvrdnje, na osnovu odgovarajućeg razumevanja klijenta revizije i njegovog okruženja, uključujući i njegove interne kontrole.
- 2) Sticanje razumevanja o klijentu revizije i njegovom okruženju je suštinski aspekt obavljanja revizije u skladu sa *Međunarodnim standardima revizije*. Posebno, na osnovu stečenog razumevanja revizor utvrđuje okvir u skladu sa kojim planira reviziju i vrši profesionalna prosuđivanja o identifikovanim rizicima nastanka materijalne greške u finansijskim izveštajima i načinu odgovora na te rizike, na primer kada:
 1. procenjuje rizike materijalno značajnog pogrešnog prikazivanja u finansijskim izveštajima;
 2. utvrđuje materijalnost i tokom revizije prosuđuje da li je procenjena materijalnost i dalje prikladna;
 3. razmatra podesnost izbora i primene računovodstvenih politika i adekvatnost obelodanjivanja u finansijskim izveštajima;
 4. utvrđuje oblasti u kojima je neophodna posebna revizorska pažnja, na primer, transakcije povezanih lica, prikladnost pretpostavke nastavka poslovanja koju koristi rukovodstvo, ili razmatranje poslovne svrhe transakcija;
 5. razvija očekivanja koja koristi kada sprovodi analitičke postupke;
 6. smišlja i obavlja dalje revizijske postupke kako bi sveo revizijski rizik na prihvatljivo nizak nivo i
 7. ocenjuje dovoljnost i prikladnost pribavljenih revizijskih dokaza, kao što je prikladnost korišćenih pretpostavki i usmenih i pisanih izjava rukovodstva klijenta revizije.
- 3) Profesionalno prosuđivanje revizor koristi u radu, da bi utvrdio neophodan obim razumevanja u vezi sa klijentom revizije i okruženjem, uključujući i razumevanje internih kontrola klijenta. Osnovna odgovornost revizora je da utvrdi da li je stečeno razumevanje dovoljno za procenu rizika materijalne greške finansijskih izveštaja i za osmišljavanje i obavljanje revizijskih postupaka. Opseg ukupnog razumevanja koje se zahteva od revizora za svrhe obavljanja revizije je manji od onog koji poseduje rukovodstvo za potrebe upravljanja klijentom revizije.

- 4) Revizor treba da obavi sledeće postupke procene rizika kako bi stekao razumevanje klijenta revizije i njegovog okruženja, uključujući razumevanje njegove interne kontrole:
 1. ispitivanje rukovodstva i drugih u klijentu revizije,
 2. analitičke postupke i
 3. posmatranje i proveru.
- 5) Revizor sprovodi i druge revizijske postupke kada pribavljene informacije mogu biti korisne za utvrđivanje rizika materijalne greške. Na primer, revizor može razmotriti postavljanje pitanja eksternom pravnom savetniku klijenta revizije ili stručnjacima za procenu vrednosti čije je usluge klijent revizije koristilo. Analiza informacija pribavljenih iz eksternih izvora, kao što su izveštaji analitičara, banaka ili poslovnih i ekonomskih časopisa, ili regulatornih ili finansijskih publikacija može takođe da bude korisno za sticanje informacija o klijentu revizije.
- 6) Iako se većina informacija koje revizor pribavlja putem postavljanja pitanja mogu dobiti od rukovodstva klijenta revizije i lica odgovornih za finansijsko izveštavanje, ispitivanja drugih lica u klijentu revizije, kao što su zaposleni u proizvodnji i internoj reviziji i drugi zaposleni s različitim nivoima odgovornosti, mogu revizoru obezbediti drugačiju perspektivu pri utvrđivanju rizika materijalne greške. Prilikom utvrđivanja drugih osoba u okviru klijenta revizije, kojima se pitanja mogu uputiti, kao i obima tih upita, revizor razmatra koje sve informacije može dobiti, a koje će mu pomoći pri utvrđivanju rizika materijalne greške. Naime:
 1. pitanja postavljena licima odgovornim za upravljanje mogu pomoći revizoru da bolje razume okruženje u kojem se pripremaju finansijski izveštaji;
 2. pitanja postavljena zaposlenima u internoj reviziji se mogu odnositi na njihove aktivnosti u vezi sa osmišljavanjem i efektivnošću internih kontrola, kao i na informacije o tome da li je rukovodstvo na zadovoljavajući način odgovorilo na nalaze postignute ovim aktivnostima;
 3. pitanja postavljena zaposlenima uključenim u iniciranje, obradu ili evidentiranje složenih ili neuobičajenih transakcija mogu pomoći revizoru pri ocenjivanju prikladnosti izbora i primene određenih računovodstvenih politika;
 4. pitanja upućena internom pravnom odseku se mogu odnositi na tužbe, pitanja u vezi sa poštovanjem zakona i propisa, saznanja ili sumnji u kriminalne radnje koje utiču na klijent revizije, garancije, obaveze posle prodaje, sporazume (kao što su zajednička ulaganja) sa poslovnim partnerima i značenje odredbama ugovora;
 5. pitanja upućena zaposlenima u marketingu ili prodaji mogu se odnositi na promene u marketing strategijama klijenta revizije, trendovima prodaje ili ugovornim sporazumima sa kupcima.
- 7) Analitički postupci mogu biti korisni prilikom utvrđivanja postojanja neuobičajenih transakcija ili događaja, i iznosa, odnosa i trendova koji mogu ukazati na pitanja koja utiču na finansijske izveštaje i reviziju. Pri obavljanju analitičkih

postupaka kao što su postupci procene rizika, revizor razvija očekivanja o verodostojnim vezama za koje se u razumnoj meri očekuje da postoje. Kada se poređenjem očekivanja sa evidentiranim iznosima ili odnosima izvedenim iz evidentiranih iznosa ustanove nesvakidašnje ili neočekivane veze, revizor uzima u obzir ove rezultate prilikom utvrđivanja rizika materijalne greške. Međutim, kada se u takvim analitičkim postupcima koriste podaci agregirani na visokom nivou (što se često dešava), rezultati analitičkih postupaka daju samo opšte indicije da li može postojati materijalna greška. Shodno tome, revizor razmatra rezultate ovih analitičkih postupaka zajedno sa drugim informacijama prikupljenim pri utvrđivanju rizika materijalne greške.

- 8) Postupcima posmatranja i provere se mogu podržati pitanja postavljena rukovodstvu i drugim licima i takođe obezbediti informacije o klijentu revizije i njegovom okruženju. Takvi revizijski postupci najčešće obuhvataju:
 1. posmatranje aktivnosti i poslovanja klijenta revizije;
 2. proveru dokumenata (kao što su poslovni planovi i strategije), evidencija i pravilnika o internoj kontroli;
 3. tumačenje izveštaja koje je pripremila rukovodstvo (kao što su tromesečni izveštaji rukovodstva i periodični finansijski izveštaji) lica odgovornih za upravljanje (kao što su zapisnici sa sastanaka upravnog odbora);
 4. posete poslovnim prostorijama i postrojenjima klijenta revizije;
 5. praćenje transakcija kroz informacioni sistem povezan sa finansijskim izveštavanjem (šema kretanja).
- 9) Kada revizor namerava da koristi informacije o klijentu revizije i njegovom okruženju, koje su pribavljene u prethodnim periodima, treba da utvrdi da li došlo do promena koje mogu uticati na relevantnost tih informacija za tekuću reviziju. Kod kontinuiranih angažovanja, prethodno iskustvo revizora doprinosi razumevanju klijenta revizije. Na primer, revizijski postupci izvršeni u prethodnim revizijama najčešće pružaju revizijske dokaze o organizacionoj strukturi, poslovanju i kontrolama klijenta revizije, kao i informacije o ranijim pogrešnim iskazima i da li su oni pravovremeno ispravljeni, što pomaže revizoru u proceni rizika materijalne greške u tekućoj reviziji. Međutim, promene u klijentu revizije i njegovom okruženju mogu učiniti te informacije irelevantnim. Revizor sprovodi upite i druge odgovarajuće revizijske postupke, kao što su provera kretanja kroz sistem, kako bi utvrdio da li su nastale promene koje mogu uticati na značaj ovakvih informacija.
- 10) Kada je to relevantno za reviziju, revizor razmatra i druge informacije kao što su one pribavljene tokom procesa prihvatanja klijenta ili procesa nastavka angažovanja ili, kada je to moguće, iz iskustva rada na drugim angažovanjima obavljenim za klijent revizije, na primer, angažovanjima pregleda periodičnih finansijskih informacija.
- 11) Revizor treba da stekne razumevanje procesa kojima klijent revizije identifikuje poslovne rizike, a koji su značajni za ciljeve finansijskog izveštavanja, procesa donošenje odluka o aktivnostima za prevazilaženje tih rizika i o proizašlim rezul-

tatima. Proces se opisuje kao «proces procene rizika klijenta revizije» i predstavlja osnov načina na koji rukovodstvo utvrđuje rizike kojima će upravljati.

- 12) Pri proceni osmišljenosti i sprovođenja procesa procene rizika klijenta revizije, revizor utvrđuje način na koji rukovodstvo klijenta revizije identifikuje poslovne rizike relevantne za finansijsko izveštavanje, procenjuje značaj tih rizika, ocenjuje verovatnoću njihove pojave i odlučuje o merama u vezi sa tim rizicima. Ukoliko je proces procene rizika klijenta revizije odgovarajući u datim okolnostima, uveliko pomaže revizoru pri utvrđivanju rizika materijalno pogrešnog iskazivanja.
- 13) Revizor sprovodi upite u vezi sa poslovnim rizicima koje je rukovodstvo otkrilo i razmatra da li oni mogu dovesti do materijalne greške. Tokom revizije revizor može identifikovati rizike pojave materijalne greške koje rukovodstvo nije otkrilo. U tim slučajevima, revizor razmatra da li je postojao uzročni rizik koji je mogao da bude utvrđen u procesu procene rizika klijenta revizije, i ukoliko je to slučaj, zašto u procesu nije identifikovan i da li proces uopšte odgovara datim okolnostima.
- 14) Rizici značajni za finansijsko izveštavanje uključuju spoljne i interne događaje i okolnosti koje se mogu javiti i negativno uticati na sposobnost klijenta revizije da uvede, evidentira, obradi i saopšti finansijske podatke koji su u skladu sa izjavama rukovodstva o finansijskim izveštajima. Kada su rizici utvrđeni, rukovodstvo razmatra njihov značaj, verovatnoću njihove pojave i način na koji njima treba upravljati. Rukovodstvo takođe uvodi planove, programe ili mere za prevazilaženje posebnih rizika ili može doneti odluku da prihvati rizik zbog troška ili drugih razloga. Rizici se mogu javiti ili promeniti zbog okolnosti kao što su:
 1. *promene operativnog okruženja* - promene u regulatornom ili operativnom okruženju mogu dovesti do promena u konkurentskim pritiscima i značajno različitih rizika;
 2. *novozaposleni radnici* - novozaposleni radnici mogu imati drugačiji pristup ili razumevanje interne kontrole;
 3. *novi ili prepravljani informacioni sistemi* - značajne i brze promene u informacionim sistemima mogu promeniti rizik koji se odnosi na internu kontrolu;
 4. *brz rast* - značajno i brzo širenje poslovanja može opteretiti kontrolu i povećati rizik od javljanja nedostataka u kontroli;
 5. *nova tehnologija* - uvođenje novih tehnologija u proizvodne procese ili informacione sisteme može promeniti rizik koji se odnosi na internu kontrolu;
 6. *novi poslovni modeli, proizvodi ili aktivnosti* - ulazak u poslovne oblasti ili transakcije sa kojima klijent revizije ima malo iskustva može uvesti nove rizike koji se odnose na internu kontrolu;
 7. *korporativna restrukturiranja* - restrukturiranja mogu biti praćena smanjenjem broja zaposlenih i promenama u nadzoru u odvajanju dužnosti što može promeniti rizik koji se odnosi na internu kontrolu;
 8. *širenje operacija u inostranstvu* - širenje i sticanje operacija u inostranstvu nosi nove i često jedinstvene rizike koji mogu uticati na internu kontrolu, na primer, dodatne ili promenjene rizike deviznih transakcija;

9. *nova saopštenja iz oblasti računovodstva* - usvajanje novih računovodstvenih principa ili nromena računovodstvenih principa mogu uticati na rizike pri likom pripreme finansijskih izveštaja.

- 15) Osnovni koncepti procesa procene rizika klijenta revizije relevantni su za svakog klijenta revizije, bez obzira na veličinu, ali proces procene rizika verovatno će biti manje formalan i manje strukturiran u malim pravnim licima nego u većim. Sva pravna lica treba da ustanove ciljeve finansijskog izveštavanja, ali oni se u malim pravnim licima mogu prepoznavati pre implicitno, nego eksplicitno. Rukovodstvo može biti svesno rizika koji se odnosi na te ciljeve bez primene formalnog procesa, putem direktne lične saradnje sa zaposlenima i spoljnim partnerima.
- 16) Konsultacije članova tima koji radi na angažovanju - članovi tima treba da razmotre osetljivost finansijskih izveštaja klijenta revizije na materijalno značajne greške.
- 17) Cilj ovakvih diskusija je da članovi tima koji rade na angažovanju steknu bolje razumevanje mogućnosti postojanja materijalne greške u finansijskim izveštajima, u određenim oblastima koje su im dodeljene, bilo da su nastale usled kriminalne radnje ili greške i da shvate kako rezultati revizijskih postupaka koje obavljaju mogu uticati na druge aspekte revizije uključujući i odluke o prirodi, vremenu i obimu naknadnih revizijskih postupaka. Diskusija se takođe odnosi na primenu okvira finansijskog izveštavanja na činjenice i okolnosti klijenta revizije.
- 18) Profesionalno rasuđivanje se koristi pri određivanju članova tima koji će biti uključeni u diskusiju, na koji način i kada se ona vrši kao i koji je obim diskusije. Ključni članovi tima koji radi na angažovanju najčešće su uključeni u diskusiju. Međutim, nije neophodno da svi članovi tima imaju sveobuhvatno znanje o svim aspektima revizije. Na obim diskusije utiču uloge, iskustvo i potrebe za informacijama članova tima. Na primer, kada se revizija obavlja na više lokacija, može se voditi više diskusija u kojima učestvuju ključni članovi tima koji je angažovan na svakoj od značajnijih lokacija. Drugi faktor koji treba razmotriti pri planiranju diskusija je da li treba uključiti i stručnjake koji su dodeljeni revizijskom timu. Na primer, revizor može utvrditi da je timu koji radi na angažovanju neophodno priključiti stručnjaka koji poseduje znanja specijalističke informacione tehnologije (IT) ili druge veštine i na osnovu toga uključiti tog pojedinca u diskusiju.

2.2. Razumevanje klijenta revizije i njegovog okruženja, uključujući interne kontrole

2.2.1. Razumevanje klijenta revizije i njegovog okruženja

- 1) Revizorovo razumevanje klijenta revizije i njegovog okruženja podrazumeva razumevanja sledećih aspekata:
 1. faktora privrede, regulatornih i drugih spoljnih činioca, uključujući okvir finansijskog izveštavanja koji se primenjuje,
 2. prirode klijenta revizije, uključujući izbor i primenu računovodstvenih politika,
 3. ciljeva, strategije i relevantnih rizika poslovanja koji mogu dovesti do materijalne pogrešnih iskaza u finansijskim izveštajima,
 4. merenja i pregleda finansijskih performansi klijenta revizije i
 5. interne kontrole.
- 2) Priroda, vreme i obim obavljenih postupaka procene rizika zavise od okolnosti angažovanja kao što su veličina i složenost klijenta revizije i relevantno iskustvo revizora. Pored toga, identifikovanje značajnih promena, u odnosu na ranije periode, u bilo kom od navedenih aspekata klijenta revizije posebno je značajno za sticanje dovoljnog razumevanja klijenta revizije radi utvrđivanja i procene rizika materijalne greške.
- 3) Revizor treba da stekne razumevanje relevantnih faktora privredne grane, regulatornih i drugih spoljnih činilaca, uključujući primenljivi okvir finansijskog izveštavanja. Ti činioci obuhvataju uslove u privrednoj grani kao što su konkurentsko okruženje, odnosi između kupaca i dobavljača i tehnološki razvoj; regulatorno okruženje koje obuhvata, između ostalog, primenljivi okvir finansijskog izveštavanja, pravno i političko okruženje i zahteve okruženja koji utiču na privrednu granu i klijent revizije; i druge spoljni činioci kao što su opšti privredni uslovi.
- 4) U privrednoj grani u kojoj klijent revizije posluje može doći do pojave specifičnih rizika nastanka materijalne greške koji proističu iz prirode poslovanja ili stepena regulacije. Na primer, dugoročni ugovori mogu podrazumevati značajne procene prihoda i troškova koji dovode do pojave rizika materijalne greške. U tim slučajevima, revizor razmatra da li su u tim koji radi na angažovanju uključeni članovi sa odgovarajućim znanjem i iskustvom.
- 5) Primeri pitanja koja revizor može uzeti u razmatranje obuhvataju:
 1. stanje u privrednoj grani:
 - tržište i konkurencija, uključujući potražnju, kapacitet i cenovnu konkurenciju,
 - ciklična ili sezonska aktivnost,

- tehnologija proizvodnje koja se odnosi na proizvode klijenta revizije i
 - snabdevanje i troškovi energije;
2. regulatorno okruženje:
- računovodstveni principi i praksa svojstveni datoj privrednoj grani,
 - regulatorni okvir za privrednu granu,
 - zakoni i propisi koji značajno utiču na poslovanje klijenta revizije,
 - regulatorni zahtevi,
 - aktivnosti direktnog nadzora,
 - oporezivanje (korporativno ili drugo),
 - državne politike koje trenutno utiču na poslovanje klijenta revizije,
 - monetarna politika, uključujući kontrolu deviznog režima,
 - fiskalna politika,
 - finansijski podsticaji (na primer, programi državne pomoći),
 - carine, trgovinska ograničenja,
 - ekološki zahtevi koji utiču na privrednu granu i poslovanje klijenta revizije;
3. drugi spoljni činioci koji trenutno utiču na poslovanje klijenta revizije:
- opšti nivo privredne aktivnosti (na primer, recesija, rast),
 - kamatne stope i dostupnost izvora finansiranja,
 - inflacija, revalorizacija valute,
 - struktura duga, uključujući klauzule ugovora, ograničenja, garancije i sporazume o vanbilansnom finansiranju,
 - lizing nekretnina, postrojenja ili opreme radi korišćenja u poslovanju,
 - korisnici beneficija (lokalni, strani, poslovna reputacija i iskustvo),
 - povezane strane i
 - korišćenje derivata;
4. finansijsko izveštavanje:
- računovodstveni principi i praksa specifična za privrednu granu,
 - praksa u vezi priznavanja prihoda,
 - računovodstvo fer vrednosti,
 - zalihe (na primer, lokacije, količine),
 - devizna sredstva, obaveze i transakcije,
 - značajne kategorije specifične za privrednu granu (na primer, značajne kategorije za banke su zajmovi i ulaganja, potraživanja i zalihe za proizvođače, istraživanje i razvoj za farmaceutske kompanije),
 - računovodstvo za neuobičajene ili složene transakcije uključujući one u kontroverznim ili novim oblastima (na primer, računovodstvo za naknade zasnovane na akcijama) i
 - prezentacija i obelodanjivanje finansijskog izveštaja.

- 6) Revizor treba da stekne razumevanje prirode klijenta revizije. Priroda klijenta revizije odnosi se na poslovanje klijenta revizije, vlasništvo i upravljanje, vrste investicija koje vrši i planove koje donosi, način na koji je klijent revizije strukturirano i na koji se finansira. Razumevanje prirode klijenta revizije omogućava revizoru da bolje razume klase transakcija, salda računa i obelodanjivanja koja može očekivati u finansijskim izveštajima.
- 7) Klijent revizije može imati složenu strukturu sa zavisnim preduzećima ili drugim sastavnim delovima na više lokacija. Pored problema konsolidacije, u ovakvim slučajevima postoje i druga pitanja kod složenih struktura koja mogu dovesti do pojave rizika materijalne greške uključujući: alokaciju troškova na poslovne segmente i njegovo umanjeње vrednosti; da li su investicije zajednička ulaganja, zavisna lica ili investicije koje se obračunavaju primenom "equity" metoda; i da li su pravna lica posebne namene računovodstveno obuhvaćena na odgovarajući način.
- 8) Razumevanje vlasništva i odnosa između vlasnika i drugih fizičkih ili pravnih lica takođe je značajno prilikom određivanja da li su identifikovane i na pravilan način obračunate transakcije između povezanih lica. Revizor treba da stekne razumevanje izbora i primene računovodstvenih politika klijenta revizije i razmotri da li odgovaraju njegovom poslovanju u skladu sa primenljivim okvirom finansijskog izveštavanja i računovodstvenim politikama koje se koriste u odgovarajućoj privrednoj grani. Ovo razumevanje obuhvata metode koje klijent revizije koristi za računovodstveno obuhvatanje značajnih ili neuobičajenih transakcija; efekata značajnih računovodstvenih politika u kontroverznim ili novim oblastima za koje nedostaju merodavne smernice ili usaglašenost; i promena u računovodstvenim politikama klijenta revizije. Revizor takođe identifikuje standarde i propise finansijskog izveštavanja koji su novi za klijent revizije i razmatra kada će i kako klijent revizije usvojiti ove zahteve. Kada klijent revizije promeni izbor ili metod primene značajne računovodstvene politike, revizor razmatra razloge promene i da li je prikladna i u skladu sa zahtevima primenljivog okvira finansijskog izveštavanja.
- 9) Prezentacija finansijskih izveštaja u skladu sa primenljivim okvirom finansijskog izveštavanja obuhvata odgovarajuće obelodanjivanje materijalno značajnih pitanja. Ta pitanja se odnose na oblik, strukturu i sadržaj finansijskih izveštaja i dopunskih napomena, uključujući, na primer, korišćenu terminologiju, nivo detalja, klasifikaciju stavki u izveštajima i osnov datih iznosa. Revizor razmatra da li je klijent revizije obelodanilo određena pitanja na odgovarajući način u svetlu okolnosti ili činjenica kojih je revizor svestan u datom trenutku.
- 10) U nastavku navodimo primere pitanja koja revizor razmatra u vezi za prirodom klijenta revizije:
 - 1/ Poslovanje:
 - priroda izvora prihoda (na primer, proizvodnja, veletrgovina, bankarstvo, osiguranje ili druge finansijske usluge, uvozno/izvozna trgovina, komunalne usluge, saobraćaj i tehnološki proizvodi i usluge),
 - proizvodi ili usluge i tržišta (na primer, značajni potrošači i ugovori, uslovi

plaćanja, profitne marže, učešće u tržištu, konkurenti, izvoz, politike cena, reputacija proizvoda, garancije, knjiga porudžbina, trendovi, marketinška strategija i ciljevi, proizvodni procesi),

- obavljanje poslovnih aktivnosti (na primer, faze i metodi proizvodnje, poslovni segmenti, isporuka proizvoda i usluga, detaljne informacije o smanjenju ili rastu poslovnih aktivnosti),
- udruživanja, zajednička ulaganja i aktivnosti prenete na treća lica,
- uključenost u elektronsku trgovinu, uključujući prodaju i marketinške aktivnosti preko Interneta,
- geografska razućenost i granska segmentacija,
- lokacija proizvodnih postrojenja, skladišta i kancelarija,
- ključni klijenti,
- značajni dobavljači roba i usluga (na primer, dugoročni ugovori, stabilnost snabdevanja, uslovi plaćanja, uvoz, metode isporuke),
- zaposlenost (na primer, po mestu, visini zarade, ugovori sa sindikatima, penzije i druge beneficije nakon završetka radnog veka, pravo na akcije ili sporazumi o podsticajnim bonusima i državni propisi koji se odnose na pitanja zapošljavanja),
- aktivnosti i troškovi istraživanja i razvoja,
- transakcije sa povezanim licima;

2/ Investicije:

- kupovina, pripajanja ili prodaja poslovnih aktivnosti (planirana ili nedavno izvršena),
- ulaganja i korišćenje hartija od vrednosti i zajmova,
- kapitalne investicije uključujući investicije u proizvodna postrojenja, opremu i tehnologiju, kao i skorašnje ili planirane promene i
- investicije u nekonsolidovana pravna lica, uključujući partnerstva, zajednička ulaganja i pravna lica posebne svrhe;

3/ Finansiranje:

- struktura grupe najznačajnija zavisna i povezana pravna lica, uključujući konsolidovane i nekonsolidovane strukture i
- efekti primene strategije, posebno svi efekti koji vode uspostavljanju novih računovodstvenih zahteva (mogući odgovarajući poslovni rizik može, na primer, biti nepotpuno ili neodgovarajuće sprovođenje).

- 11) Revizor treba da stekne razumevanje ciljeva i strategija klijenta revizije i odgovarajućih poslovnih rizika koji mogu dovesti do materijalne greške u finansijskim izveštajima. Klijent revizije posluje u kontekstu privredne grane, regulatornih i drugih internih i eksternih faktora. Da bi odgovorili na relevantne faktore, rukovodstvo klijenta revizije ili lica odgovorna za upravljanje, definišu ciljeve koji

predstavljaju opšte planove klijenta revizije. Strategije predstavljaju operativni pristup kojim rukovodstvo namerava da ostvari te ciljeve. Poslovni rizici proističu iz značajnih uslova, događaja, okolnosti, delovanja ili nedelovanja koji mogu negativno uticati na sposobnost klijenta revizije da ostvari ciljeve i sprovede strategije, ili proističu iz neodgovarajućih ciljeva i strategija. Kao što se menja spoljno okruženje, tako se i strategije i ciljevi klijenta revizije vremenom menjaju budući da je poslovanje klijenta revizije takođe dinamično.

- 12) Poslovni rizik je širi pojam od pojma rizika od materijalne greške finansijskih izveštaja, mada uključuje i ovaj rizik. Poslovni rizik može proisteći iz promena ili složenosti, mada i sam previd potrebe za promenom može takođe dovesti do rizika. Promena može nastati, na primer, usled razvoja novih proizvoda koji se mogu pokazati neuspešnim, usled neodgovarajućeg tržišta, čak i kada je samo tržište razvijeno, ili usled grešaka koje mogu dovesti do nastanka obaveza i rizika od loše reputacije. Razumevanje poslovnih rizika povećava verovatnoću utvrđivanja rizika materijalne greške. Međutim, revizor nema odgovornost identifikovanja ili procene svih poslovnih rizika.
- 13) Najveći broj poslovnih rizika ima, u konačnoj instanci, finansijske posledice i stoga će uticati na finansijske izveštaje. Međutim, svi poslovni rizici ne uzrokuju nastanak rizika materijalne greške. Poslovni rizik može imati trenutnu posledicu za rizik greške u okviru klase transakcija, salda računa i obelodanjivanja na nivou tvrdnje ili finansijskih izveštaja u celini. Na primer, poslovni rizik nastao zbog smanjenja potrošačke baze usled konsolidacije privredne grane može dovesti do povećanja rizika nastanka materijalne greške vrednovanja potraživanja. Međutim, isti rizik, posebno u kombinaciji sa recesijom u privredi, može imati dugoročne posledice, što revizor uzima u obzir kada procenjuje prikladnost pretpostavke nastavka poslovanja. Revizorovo razmatranje da li poslovni rizik može dovesti do materijalne greške se stoga vrši u kontekstu okolnosti klijenta revizije.
- 14) Manja pravna lica često ne postavljaju ciljeve i strategije, niti upravljaju odgovarajućim poslovnim rizicima, putem formalnih planova ili procesa. U mnogim slučajevima neće postojati dokumentacija o ovim pitanjima. U ovakvim pravnim licima, revizor obično stiže razumevanje putem ispitivanja rukovodstva i posmatranja načina na koji klijent revizije reaguje na takva pitanja.
- 15) U primere pitanja koja revizor može razmatrati spadaju:
 1. dešavanja u grani (potencijalni relevantni poslovni rizik može, na primer, postojati ukoliko klijent revizije nema zaposlene ili stručnost za razmatranje promena u privrednoj grani),
 2. novi proizvodi i usluge (mogući relevantni poslovni rizik može, na primer, biti povećanje odgovornosti za proizvode),
 3. proširenje poslovanja (mogući relevantni poslovni rizik može, na primer, biti da tražnja nije tačno procenjena),
 4. novi računovodstveni zahtevi (mogući relevantni poslovni rizik može, na primer, biti nepotpuna ili netačna primena, ili povećani troškovi),

5. regulatorni zahtevi (mogući relevantni poslovni rizik može, na primer, biti povećanje pravne izloženosti),
 6. tekući i potencijalni finansijski zahtevi (mogući relevantni poslovni rizik može, na primer, biti prekid finansiranja usled nemogućnosti klijenta revizije da ispuni zahteve) i
 7. primena IT (mogući relevantni poslovni rizik može, na primer, biti da se sistemi i procesi ne mogu uskladiti).
- 16) Revizor treba da stekne razumevanje merenja i pregleda finansijskih performansi klijenta revizije. Mere učinaka i njihova provera ukazuju revizoru na aspekte performansi klijenta revizije koje rukovodstvo klijenta revizije i druga lica smatraju značajnim. Mere performansi, bilo eksterne ili interne, stvaraju pritisak na klijent revizije, koji može motivisati rukovodstvo da preduzme aktivnosti radi poboljšanja poslovnih performansi ili da dovede do pogrešnih iskaza u finansijskim izveštajima. Sticanje razumevanja o merama performansi klijenta revizije pomaže revizoru pri razmatranju da li takvi pritisci dovode do pokretanja aktivnosti rukovodstva koje mogu uzrokovati povećanje rizika materijalne greške.
- 17) Merenje i pregled finansijskih performansi klijenta revizije od strane rukovodstva treba razlikovati od nadgledanja kontrola mada se njihove svrhe mogu podudarati. Međutim, nadgledanje kontrola se specifično bavi efektivnim funkcionisanjem interne kontrole putem razmatranja informacija o kontroli. Merenje i pregled performansi usmereni su na to da li poslovne performanse zadovoljavaju ciljeve koje je postavilo rukovodstvo (ili treća lica), ali u određenim slučajevima indikatori performansi takođe pružaju informacije koje omogućavaju rukovodstvu klijenta revizije da otkrije nedostatke interne kontrole.
- 18) Veći deo informacija koji se koristi pri merenju performansi može biti generisan od strane informacionog sistema klijenta revizije. Ako rukovodstvo klijenta revizije pretpostavlja da su podaci koji se koriste za pregled učinaka klijenta revizije precizni, a ne postoji osnov koji podržava tu pretpostavku, mogu se javiti greške u informacijama koje potencijalno dovode do netačnih zaključaka rukovodstva o performansama. Kada revizor namerava da koristi mere performansi za potrebe revizije (na primer za analitičke postupke) revizor razmatra da li informacije koje se odnose na pregled performansi klijenta revizije od strane rukovodstva daju pouzdanu osnovu i da li su dovoljno tačne za ove svrhe. Ukoliko koristi mere performansi, revizor razmatra da li su dovoljno precizne za otkrivanje materijalnih grešaka.
- 19) Manja pravna lica obično nemaju formalne procese merenja i pregleda finansijskih performansi. Rukovodstvo se ipak često oslanja na određene ključne indikatore za koje znanje i poslovno iskustvo ukazuju da su pouzdan osnov za ocenu finansijskih performansi i preduzimanje odgovarajućih aktivnosti.
- 20) Neka od pitanja koja revizor može razmatrati su:
1. ključni koeficijenti i operativna statistika,
 2. ključni pokazatelji učinaka,

3. mere učinaka zaposlenih i podsticajne politike nagrađivanja,
4. trendovi,
5. korišćenje prognoza, budžeta i analiza odstupanja,
6. izveštaji analitičara i izveštaji o oceni kreditnih sposobnosti,
7. analiza konkurencije i
8. finansijski rezultati iz perioda u period (rast prihoda, rentabilnost, "leverage").

2.2.2. Interne kontrole klijenta revizije

- 1) Revizor treba da stekne razumevanje interne kontrole za svrhe revizije. Revizor koristi razumevanje interne kontrole radi identifikovanja vrsta mogućih grešaka, razmatranja faktora koji utiču na rizike materijalne greške i osmišljavanje prirode, vremena i obima daljih revizijskih postupaka.
- 2) Podela interne kontrole na pet sastavnih delova pruža revizorima okvir za razmatranje način na koji različiti aspekti interne kontrole klijenta revizije mogu uticati na reviziju. Podela ne mora obavezno odražavati način na koji klijent revizije shvata i primenjuje internu kontrolu. Takođe, revizora primarno razmatra da li i na koji način određena kontrola sprečava, otkriva ili ispravlja materijalne greške u klasama transakcija, saldima računa ili obelodanjivanjima i povezanim tvrdnjama, a ne samu klasifikaciju kontrole.
- 3) Način na koji je interna kontrola osmišljena i primenjena razlikuje se u zavisnosti od veličine i složenosti klijenta revizije. Manja pravna lica mogu koristiti manje formalne i jednostavnije procese i postupke za ostvarivanje svojih ciljeva. Na primer, manja pravna lica čije je rukovodstvo aktivno uključeno u proces finansijskog izveštavanja ne moraju imati opširne opise računovodstvenih postupaka ili detaljno pisane politike. Za određena pravna lica, posebno vrlo mala pravna lica, vlasnik-rukovodilac može obavljati funkcije koje bi se u većem klijentu revizije odnosile na nekoliko sastavnih delova interne kontrole. Stoga, komponente interne kontrole se u manjim pravnim licima ne moraju jasno razlikovati, ali je njihova osnovna svrha jednako važna.
- 4) Postoji direktna veza između ciljeva klijenta revizije i kontrole koje on primenjuje radi pružanja uveravanja u razumnoj meri o ostvarenju ciljeva. Ciljevi klijenta revizije, a time i kontrole, obuhvataju finansijsko izveštavanje, poslovanje i usklađenost; međutim, svi ovi ciljevi i kontrole nisu relevantni za revizorovu procenu rizika.
- 5) Kontrole značajne za reviziju obično se odnose na cilj pripreme finansijskih izveštaja za eksterne svrhe, koji pružaju istinitu i fer sliku (ili su prikazani istinito, po svim materijalnim pitanjima) u skladu sa primenljivim okvirom finansijskog izveštavanja i na upravljanje rizikom koje može dovesti do pojave materijalne greške u tim finansijskim izveštajima. Predmet je profesionalnog prosuđivanja revizora, prema zahtevima *Standarda*, pitanje da li je kontrola, pojedinačno ili u

kombinaciji sa ostalim kontrolama, značajna za revizorova razmatranja prilikom procene rizika materijalne greške i osmišljavanja i sprovođenja daljih postupaka kao odgovor na procenjene rizike. Pri ovom prosuđivanju, revizor razmatra okolnosti, primenljive komponente i faktore kao što su:

1. revizorovo prosuđivanje materijalnosti,
 2. veličina klijenta revizije,
 3. priroda posla klijenta revizije, uključujući njegovu organizaciju i karakteristike vlasništva,
 4. raznolikost i složenost poslovanja klijenta revizije,
 5. primenljivi zakonski i regulatorni zahtevi i
 6. priroda i složenost sistema koji čine deo interne kontrole klijenta revizije, uključujući korišćenje uslužnih organizacija.
- 6) Interna kontrola, bez obzira koliko dobro osmišljena i primenjena, klijentu revizije može pružiti samo uveravanje u razumnoj meri o ostvarivanju ciljeva finansijskog izveštavanja klijenta revizije. Na verovatnoću ostvarivanja utiču ograničenja svojstvena internoj kontroli. Tu spadaju realna mogućnost pogrešnih ljudskih procena pri odlučivanju kao i da se u internoj kontroli mogu javiti poremećaji usled ljudskih grešaka, kao što su jednostavne greške ili propusti. Na primer, ukoliko zaposleni u informacionom sistemu klijenta revizije ne shvataju u potpunosti kako sistem unosa porudžbina obrađuje transakcije prodaje, oni mogu pogrešno osmisliti promene sistema za obradu prodaje pri uvođenju nove linije proizvoda. S druge strane, ove promene mogu biti dobro osmišljene, ali pogrešno shvaćene od lica koja vrše programiranje. Greške se takođe mogu javiti pri korišćenju informacija dobijene putem IT. Na primer, automatizovane kontrole mogu biti osmišljene tako da izveštavaju o transakcijama većih iznosa radi provere od strane rukovodstva, ali da lica odgovorna za sprovođenje provera ne shvataju svrhu tih izveštaja i, zbog toga, ne izvrše provere, niti ispituju neuobičajene stavke.
- 7) Osim toga, kontrole se mogu zaobići u dosluhu dvoje ili više lica ili putem nezovoljenog zaobilaženja interne kontrole od strane rukovodstva. Na primer, rukovodstvo može zaključiti dopunske sporazume sa kupcima kojima se menjaju odredbe i uslovi standardnih prodajnih ugovora, što može dovesti do neodgovarajućeg priznavanja prihoda. Takođe, provere u softverskom programu koje su osmišljene za identifikovanje i izveštavanje o transakcijama koje prevazi-laze utvrđene granice kreditiranja se mogu zaobići i onesposobiti.
- 8) Manja pravna lica često imaju manji broj zaposlenih što može ograničiti stepen praktičnosti segregacije dužnosti. Međutim, u određenim ključnim oblastima, čak i u vrlo malom klijentu revizije, može biti praktično uvesti određeni stepen segregacije dužnosti ili drugi oblik klasičnih, ali efektivnih kontrola. Mogućnost zaobilaženja kontrola od strane vlasnika i rukovodioca u velikoj meri zavisi od kontrolnog okruženja, a posebno od stava vlasnika i rukovodioca u vezi sa značajem interne kontrole.

1) Razumevanje sadržaja i delokruga interne kontrole

- 1) Sticanje razumevanja o internoj kontroli uključuje ocenu osmišljenosti kontrole i utvrđivanje da li su kontrole primenjene. Ocena osmišljenosti kontrole obuhvata razmatranje da li kontrola, pojedinačno ili u kombinaciji sa drugim kontrolama efektivno sprečava, ili otkriva i ispravlja materijalne greške. Dalje objašnjenje sadržano je u obrazloženju svakog od sastavnih delova interne kontrole u daljem tekstu. Primena kontrole podrazumeva da kontrola postoji i da je klijent revizije koristi. Revizor razmatra osmišljenost kontrole prilikom utvrđivanja da li treba razmatrati primenu tih kontrola. Neodgovarajuće osmišljena kontrola može predstavljati materijalno značajnu slabost interne kontrole klijenta revizije i revizor razmatra da li tu informaciju treba saopštiti licima odgovornim za upravljanje i rukovođenje.
- 2) Postupci procene rizika za svrhe pribavljanja revizijskih dokaza o osmišljenosti i primeni odgovarajućih kontrola mogu uključivati ispitivanja zaposlenih, opažanja u vezi sa primenom specifičnih kontrola, proveru dokumenata i izveštaja i praćenje transakcija koje se sprovode putem informacionog sistema značajnog za finansijsko izveštavanje. Sprovođenje samo upita nije dovoljno za ocenu osmišljenosti kontrole relevantne za reviziju, kao ni za utvrđivanje da li se ona primenjuje.
- 3) Sticanje razumevanja o kontrolama klijenta revizije nije dovoljno za testiranje efektivnosti funkcionisanja kontrola ukoliko ne postoji određena automatizacija koja omogućava doslednu primenu operacija kontrole (manuelni i automatizovani elementi interne kontrole relevantni za reviziju su dodatno opisani u nastavku Standarda). Na primer, pribavljanje revizijskih dokaza o sprovođenju manuelne kontrole koja se vrši u određenom trenutku ne pruža revizijske dokaze o efektivnosti funkcionisanja kontrole u drugim trenucima tokom perioda na koji se odnosi revizija. Međutim, informacione tehnologije (IT) omogućavaju klijentu revizije da dosledno obradi velike količine podataka i povećavaju sposobnost klijenta revizije da nadgleda performanse kontrolnih aktivnosti i ostvari efektivno razdvajanje dužnosti sprovođenjem sigurnosnih kontrola u aplikacijama, bazama podataka i operativnim sistemima. Stoga, zbog inherentne doslednosti IT obrade, sprovođenje revizijskih postupaka radi utvrđivanja da li je primenjena automatska kontrola može služiti kao test efektivnosti funkcionisanja te kontrole, u zavisnosti od revizorove procene i testiranja kontrola, kao što je na primer testiranje izmena programa.
- 4) Materijalna slabost u internoj kontroli je ona koja može imati materijalno značajan uticaj na finansijski izveštaj.
- 5) Kontrole potpunosti i tačnosti informacija generisanih u klijentu revizije mogu takođe biti relevantne za reviziju, ukoliko revizor namerava da te informacije koristi za osmišljavanje i sprovođenje daljih postupaka. Ranije iskustvo revizora u vezi sa klijentom revizije i informacijama stečenim u procesu razumevanja klijenta revizije i njegovog okruženja, kao i tokom revizije pomažu revizoru pri identifikovanju kontrola relevantnih za reviziju. Osim toga, iako se interna

kontrola primenjuje na celokupno klijent revizije ili na bilo koju od njegovih poslovnih jedinica ili poslovnih procesa, razumevanje interne kontrole koje se odnosi na svaku od poslovnih jedinica i poslovnih procesa klijenta revizije ne mora biti značajno za reviziju.

- 6) Kontrole koje se odnose na poslovanje i usklađenost mogu, međutim, da budu značajne za reviziju ukoliko se odnose na podatke koje revizor procenjuje ili koristi u primeni revizijskih postupaka. Na primer, kontrole koje se odnose na nefinansijske podatke koje revizor koristi u analitičkim postupcima, kao što su podaci o proizvodnji, ili kontrole koje se odnose na otkrivanje odstupanja od zakona i propisa koja mogu imati direktna ili materijalno značajan uticaj na finansijske izveštaje, kao na primer kontrole poštovanja zakona i propisa o porezu na prihod, a koje se koriste pri utvrđivanju iznosa poreza na prihod, mogu biti relevantne za reviziju.
- 7) Klijent revizije obično ima kontrole koje se odnose na ciljeve koji nisu relevantni za reviziju i stoga ih ne treba razmatrati. Na primer, klijent revizije se može oslanjati na savremeni sistem automatskih kontrola radi efikasnog i efektivnog poslovanja (kao što je sistem automatskih kontrola za održavanje reda letenja kod komercijalnih avioprevoznika), ali te kontrole obično nisu značajne za reviziju.
- 8) Interna kontrola nad zaštitom sredstava od neovlašćenog prisvajanja, korišćenja ili otuđenja može uključivati kontrole koje se odnose na finansijsko izveštavanje i poslovne ciljeve. Pri sticanju razumevanja o svakom od sastavnih delova interne kontrole, revizorovo razmatranje kontrola zaštite najčešće je ograničeno na kontrole relevantne za pouzdanost finansijskog izveštavanja. Na primer, korišćenje kontrola pristupa, kao što su lozinke, koje ograničavaju pristup podacima i programima koji obrađuju gotovinske isplate, može biti značajno za reviziju finansijskih izveštaja. Suprotno tome, kontrole za sprečavanje prekomerne upotrebe materijala u proizvodnji obično nisu relevantne za reviziju finansijskih izveštaja.

2) Kontrolno okruženje

- 1) Revizor treba da stekne razumevanje kontrolnog okruženja. Ono obuhvata upravljačke i rukovodeće funkcije kao i stavove, svest i postupke lica odgovornih za upravljanje i rukovođenje koji se odnose na internu kontrolu klijenta revizije i njen značaj. Kontrolno okruženje daje ton organizaciji, utičući na svest zaposlenih o kontroli. Ono predstavlja osnov za efektivnu internu kontrolu, koja obezbeđuje disciplinu i strukturu.
- 2) Osnovna odgovornost sprečavanja i otkrivanja kriminalnih radnji i greška počiva na licima odgovornim za upravljanje i na rukovodstvu klijenta revizije. Pri oceni osmišljenosti kontrolnog okruženja i utvrđivanju da li je primenjeno revizor stiče razumevanje na koji je način rukovodstvo, pod nadzorom lica odgovornih za upravljanje, kreiralo i održalo nivo kulture poštenja i etičkog ponašanja i uspostavilo odgovarajuće kontrole za sprečavanje i otkrivanje kriminalnih radnji i grešaka u klijentu revizije.

- 3) Prilikom ocenjivanja osmišljenosti kontrolnog okruženja klijenta revizije revizor razmatra sledeće elemente i način na koji su oni uključeni u procedure klijenta revizije:
 1. komuniciranje i sprovođenje integriteta i etičkih vrednosti suštinski elementi koji utiču na efektivnost osmišljenosti, upravljanja i nadgledanja kontrole;
 2. posvećenost stručnosti stav rukovodstva o neophodnim nivoima stručnosti za određena radna mesta i potrebne veštine i znanja;
 3. učešće lica odgovornih za upravljanje nezavisnost u odnosu na rukovodstvo klijenta revizije, njihovo iskustvo i ugled, stepen njihove uključenosti i nadzor aktivnosti, informacije koje primaju, stepen u kojem se posvećuje pažnja problemima i sa rukovodstvom iznalaze odgovori na njih, kao i njihovu vezu sa internim i eksternim revizorima;
 4. filozofija i poslovni stil rukovodstva pristup rukovodstva klijenta revizije preuzimanju i upravljanju poslovnim rizicima i stavovi i postupci rukovodstva u vezi sa finansijskim izveštavanjem, obradom informacija i računovodstvenim funkcijama i zaposlenima u računovodstvu;
 5. organizaciona struktura okvir unutar kojeg se planiraju, izvršavaju, kontrolišu i pregledaju aktivnosti klijenta revizije, usmerene ka ostvarenju njegovih ciljeva;
 6. dodeljivanje ovlašćenja i odgovornosti na koji način se dodeljuju ovlašćenja i odgovornosti za poslovne aktivnosti i kako su postavljeni odnosi izveštavanja i hijerarhija ovlašćenja;
 7. politike i praksa ljudskih resursa zapošljavanje, orijentacija, obuka, ocenjivanje, savetovanje, napredovanje, nagrađivanje i pomoćne mere.
- 4) Pri sticanju razumevanja elemenata kontrolnog okruženja revizor takođe razmatra da li su ti elementi primenjeni. Revizor najčešće pribavlja odgovarajuće revizijske dokaze kombinacijom upita i drugih postupaka procene rizika, na primer, potvrđujući dokaze pregledanjem ili proverom dokumenata. Na primer, ispitivanjem rukovodstva i zaposlenih revizor može steći razumevanje o načinu na koji rukovodstvo prenosi zaposlenima svoje stavove o poslovnoj praksi i etičkom ponašanju. Revizor utvrđuje da li su kontrole sprovedene tako što razmatra, na primer, da li je rukovodstvo donelo formalni kodeks ponašanja i da li postupa u skladu sa kodeksom, toleriše li kršenja, ili odobrava izuzetke od pravilnika.
- 5) Revizijski dokazi u vezi sa elementima kontrolnog okruženja ne moraju biti dostupni u obliku dokumenata, posebno u manjim pravnim licima u kojima komunikacija između rukovodstva i drugih zaposlenih može biti neformalna, ali ipak efektivna. Na primer, posvećenost rukovodstva etičkim vrednostima i stručnosti često se ispoljava putem njihovog ponašanja i stavova u vezi sa upravljanjem poslovima klijenta revizije, umesto u pisanom kodeksu ponašanja. Posledično, stavovi, svest i postupci rukovodstva od posebnog su značaja

za osmišljenost kontrolnog okruženja manjeg klijenta revizije. Osim toga, ulogu lica ovlašćenih za upravljanje često obavlja vlasnik rukovodilac ukoliko nema drugih vlasnika.

- 6) Opšte odgovornosti lica ovlašćenih za upravljanje utvrđuju se kodeksima prakse ili drugim propisima ili smernicama sastavljenim za potrebe lica nadležnih za upravljanje. Jedna, ali ne i jedina, uloga lica ovlašćenih za upravljanje jeste da budu protivteža pritiscima rukovodstva u vezi sa finansijskim izveštavanjem. Na primer, osnov za nagrađivanje rukovodstva može izazvati pritiske na rukovodstvo proistekle iz suprotstavljenih zahteva za objektivnim izveštavanjem i ličnih koristi po osnovu uvećanih rezultata. Pri razumevanju osmišljenosti kontrolnog okruženja revizor razmatra pitanja kao što su nezavisnost direktora i njihova sposobnost da ocene postupke rukovodstva. Revizor takođe razmatra da li postoji odbor za reviziju, čiji članovi razumeju poslovne transakcije klijenta revizije i procenjuju da li finansijski izveštaji daju istinitu i objektivnu sliku (ili su prezentovani istinito, po svim materijalnim pitanjima) u skladu sa primenljivim okvirom finansijskog izveštavanja.
- 7) Priroda kontrolnog okruženja klijenta revizije je takva da ima prožimajući uticaj na procenu rizika materijalne greške. Na primer, kontrole vlasnika-rukovodioca mogu ublažiti odsustvo segregacije dužnosti u malom preduzeću, ili aktivan i nezavisan upravni odbor može uticati na filozofiju i poslovni stil višeg rukovodstva u većim pravnim licima. Ocena revizora u vezi sa osmišljenošću kontrolnog okruženja klijenta revizije obuhvata razmatranje da li prednosti elemenata kontrolnog okruženja zajedno pružaju odgovarajuću osnov za druge komponente interne kontrole i da li ovi osnovi nisu ugroženi slabostima kontrolnog okruženja. Na primer, politike i prakse u vezi sa ljudskim resursima usmerene na zapošljavanje stručnih kadrova u finansijama, računovodstvu i odeljenju IT ne moraju uticati na snažnu pristrasnost vodećeg rukovodstva u smislu procenjivanja zarada. Promene u kontrolnom okruženju mogu uticati na relevantnost informacija pribavljenih u ranijim revizijama. Na primer, odluka rukovodstva da izdvoji dodatne resurse za potrebe obuke kao i pažnja pri aktivnostima finansijskog izveštavanja može umanjiti rizik od greške u obradi finansijskih informacija. Alternativno, propust rukovodstva da izdvoji dovoljno resursa za prevazilaženje rizika bezbednosti u vezi sa informacionim tehnologijama može negativno uticati na internu kontrolu tako što postoji mogućnost da se u računarskim programima ili podacima izvrše neodgovarajuće promene ili da se obrade neovlašćene transakcije.
- 8) Kontrolno okruženje samo po sebi ne sprečava, niti otkriva i ispravlja materijalne greške u klasama transakcija, saldima računa i obelodanjivanjima i odgovarajućim tvrdnjama. Stoga, revizor obično, u kontekstu kontrolnog okruženja, razmatra uticaj sastavnih delova pri proceni rizika materijalne greške: na primer, nadgledanje kontrola i posebne kontrolne aktivnosti.

2.2.3. Informacioni sistem, uključujući odgovarajuće poslovne procese relevantne za finansijsko izveštavanje, kao i komunikacija

- 1) Revizor treba da stekne razumevanje o informacionom sistemu kao i o povezanim poslovnim procesima, značajnim za finansijsko izveštavanje, uključujući sledeće oblasti:
 1. vrste transakcija u poslovanju klijenta revizije koje su značajne za finansijske izveštaje;
 2. postupke, u informacionim i manuelnim sistemima, na osnovu kojih te transakcije otpočinju, evidentiraju se, obrađuju i o njima se izveštava u finansijskim izveštajima;
 3. povezane računovodstvene evidencije, elektronske ili manuelne, prate informacije i posebne račune u finansijskim izveštajima, a koji su u vezi sa iniciranjem, evidentiranjem, obradom i izveštava njem o ovim transakcijama;
 4. načini na koji informacioni sistem, pored klasa transakcija, beleži druge događaje i uslove značajne za finansijske izveštaje;
 5. proces finansijskog izveštavanja koji se koristi za pripremu finansijskih izveštaja klijenta revizije, uključujući značajne računovodstvene procene i obelodanjivanja.
- 2) U postupku sticanju ovog razumevanja, revizor razmatra postupke prenosa informacija od sistema za obradu transakcija do glavne knjige ili sistema za finansijsko izveštavanje. Revizor takođe razume postupke kojima se u okviru klijenta revizije, pored transakcija, evidentiraju i informacije značajne za finansijsko izveštavanje o događajima i uslovima, kao što su umanjeње vrednosti i amortizacija sredstava i promene u vezi sa naplativošću potraživanja.
- 3) Informacioni sistem klijenta revizije obično uključuje standardne, rutinske unose koji se kontinuirano sprovode radi evidentiranja transakcija kao što su prodaja, nabavka i isplata gotovine u glavnoj knjizi, ili za evidentiranje računovodstvenih procena koje periodično vrši rukovodstvo, kao što su promene procena nenaplativih potraživanja.
- 4) Proces finansijskog izveštavanja klijenta revizije takođe obuhvata nesvakidašnje unose radi evidentiranja neperiodičnih, nesvakidašnjih transakcija ili usaglašavanja. Primeri takvih unosa obuhvataju ispravke i prilagođavanja po osnovu konsolidacije i unose u vezi sa poslovnim spajanjem ili otuđenjima ili vanrednim procenama kao što je na primer umanjeње vrednosti sredstava. U manuelnim, «papirnim» sistemima glavne knjige neuobičajeni, nestandardni unosi mogu se utvrditi proverom knjiga, evidencija i prateće dokumentacije. Međutim, kada se za vođenje glavne knjige i pripremu finansijskih izveštaja koriste automatizovane procedure, takvi unosi postoje samo u elektronskom obliku i mogu se lakše identifikovati primenom revizijskih tehnika uz pomoć računara.
- 5) Priprema finansijskih izveštaja klijenta revizije obuhvata postupke koji su osmišljeni da obezbede da informacije, koje treba objaviti budu u skladu sa primenljivim

okvirom finansijskog izveštavanja, prikupljene, evidentirane, obrađene, sažete i saopštene u finansijskim izveštajima na odgovarajući način.

- 6) Većina pravnih lica koristi IT sisteme za finansijsko izveštavanje i druge poslovne svrhe. Međutim, čak i kada se IT široko koristi, postoje manuelni elementi u sistemu. Odnos između manualnih i automatizovanih elemenata se razlikuje. U određenim slučajevima, posebno u manjim pravnim licima jednostavnije strukture, sistemi su uglavnom manuelni. U drugim slučajevima, stepen automatizacije može varirati, pri čemu su određeni sistemi u najvećoj meri automatizovani i imaju svega povezanih manualnih elemenata dok su drugi, čak u istom klijentu revizije, dominantno manuelni. Usled toga, sistem interne kontrole klijenta revizije verovatno će sadržati manuelne i automatizovane elemente, čije su karakteristike značajne za revizorovu procenu rizika i dalje revizijske postupke koji se zasnivaju na ovim procenama.
- 7) Korišćenje manualnih ili automatizovanih elemenata u internoj kontroli takođe utiče na način na koji se transakcije iniciraju, evidentiraju, obrađuju kao i na način izveštavanja o njima. Kontrole u manuelnom sistemu mogu uključivati postupke kao što su odobravanje i pregledi aktivnosti, usaglašavanja i praćenje usaglašenih stavki. Alternativno, klijent revizije može koristiti automatizovane postupke iniciranja, evidentiranja, obrade i izveštavanja o transakcijama, u kom slučaju evidenciju u elektronskom formatu zamenjuju papirna dokumenta kao što su porudžbenice, fakture, transportna dokumenta i odgovarajuće računovodstvene evidencije. Kontrole u IT sistemima se sastoje od kombinacije automatizovanih kontrola (na primer, kontrole ugrađene u računarske programe) i manualnih kontrola. Osim toga, manuelne kontrole mogu biti nezavisne u odnosu na IT, mogu koristiti informacije dobijene putem IT ili mogu biti ograničene na nadgledanje efektivnog funkcionisanja IT i automatskih kontrola i obradu izuzetnih slučajeva. Kada se IT koristi za iniciranje, evidentiranje, obradu ili izveštavanje o transakcijama, ili drugim finansijskim podacima za potrebe uključivanja u finansijske izveštaje, sistemi i programi mogu obuhvatati kontrole koje se odnose na odgovarajuće tvrdnje za materijalno značajne račune ili mogu biti kritičan faktor efektivnog funkcionisanja manualnih kontrola koje zavise od IT. Kombinacija manualnih i automatizovanih kontrola klijenta revizije se razlikuje u zavisnosti od prirode i složenosti korišćenja IT u klijentu revizije.
- 8) U opštem slučaju, IT pruža potencijalne koristi povećanjem efektivnosti i efikasnosti interne kontrole klijenta revizije, jer omogućava klijentu revizije da:
 1. dosledno primenjuje unapred definisana poslovna pravila i obavlja složene obračune prilikom obrade velikih količina transakcija ili podataka,
 2. poveća nivo pravovremenosti, raspoloživosti i tačnosti informacija,
 3. omogućava dodatne analize informacija,
 4. poveća sposobnost nadgledanja performansi aktivnosti klijenta revizije i njegovih politika i procedura,
 5. smanji rizik da će se kontrole zaobići i

6. povećava sposobnost ostvarivanja efektivne segregacije dužnosti sprovođenjem sigurnosnih kontrola u aplikacijama, bazama podataka i operativnim sistemima.

IT takođe podrazumeva i specifične rizike u vezi sa internom kontrolom klijenta revizije, uključujući:

1. oslanjanje na sisteme ili programe koji netačno obrađuju podatke, obrađuju netačne podatke ili oboje,
2. neovlašćeni pristup podacima koji može dovesti do uništavanja podataka ili neovlašćenih promena podataka, uključujući evidentiranje nedozvoljenih ili nepostojećih transakcija, ili netačno evidentiranje transakcija. Posebni rizici se mogu javiti u slučajevima kada više korisnika ima pristup zajedničkoj bazi podataka,
3. mogućnost da zaposleni u IT sektoru steknu privilegije pristupa u većem stepenu od onog neophodnog za obavljanje dužnosti koje su im dodeljene, čime se narušava sistem segregacije dužnosti,
4. neovlašćene promene podataka u matičnim datotekama,
5. neovlašćene promene u sistemima ili programima,
6. neizvršavanje neophodnih izmena u sistemima ili programima,
7. neodgovarajuće manuelne intervencije i
8. mogući gubitak podataka ili nemogućnost pristupa podacima na traženi način.

Manuelni aspekti sistema mogu biti podesniji kada se zahtevaju prosuđivanje i nadležnost, na primer u sledećim okolnostima:

1. velike, neuobičajene ili transakcije koje se ne ponavljaju,
 2. okolnosti u kojima je teško definisati, anticipirati ili predvideti greške,
 3. u promenljivim okolnostima koje zahtevaju reakcije kontrole van delokruga postojeće automatizovane kontrole,
 4. pri nadgledanju efektivnosti automatizovane kontrole.
- 9) Manuelne kontrole sprovode ljudi i one stoga predstavljaju specifične rizike za internu kontrolu klijenta revizije. Manuelne kontrole mogu biti manje pouzdane od automatizovanih kontrola jer se mogu lakše zaobići, zanemariti ili ukloniti, a i osetljivije su na jedno stavne greške i propuste. Doslednost primene elementa manuelne kontrole se stoga ne može pretpostaviti. Manuelni sistemi mogu biti manje podesni za:
1. veliki broj transakcija ili transakcije koje se ponavljaju ili u situacijama kada se automatizovanim parametrima kontrole mogu sprečiti ili otkriti greške koje se mogu anticipirati ili predvideti i
 2. kontrolne aktivnosti za koje se mogu osmisлити i automatizovati specifični načini sprovođenja kontrole.
- 10) Obim i priroda rizika interne kontrole se razlikuju u zavisnosti od prirode i karakteristika informacionog sistema pravnog lina. Stoga, pri razumevanju interne

kontrole, revizor razmatra da li je klijent revizije na odgovarajući način, ustanovljavanjem efektivnih kontrola odgovorilo na rizike koji proističu iz korišćenja IT ili manualnih sistema.

- 11) Pri sticanju razumevanja, revizor razmatra rizik materijalne greške u vezi sa nedozvoljenim zaobilaženjem kontrola unosa u dnevnik kao u vezi sa i kontrolama koje se odnose na neuobičajene promene i njihovo evidentiranje. Na primer, automatizovani procesi i kontrole mogu umanjiti rizik nenamerne greške, ali ne otklanjaju rizik da pojedina lica na nedozvoljeni način mogu da zaobiđu te automatizovane procese, na primer, promenom iznosa koji se automatski prenose u glavnu knjigu ili sistem finansijskog izveštavanja. Osim toga, revizor je svestan da pri korišćenju informacionih tehnologija za svrhe automatskog prenosa informacija, u informacionom sistemu ostaje vrlo malo vidljivih dokaza o takvim izmenama.
- 12) Revizor takođe mora da razume način na koji se rešavaju netačne obrade transakcija, na primer, da li postoji automatska "suspenzija" takvih slučajeva i na koji način klijent revizije postupa i koristi datoteku "suspendovanih" transakcija za svrhe blagovremenog razjašnjavanja "suspendovanih" stavki, kao i način na koji se obrađuju i rešavaju slučajevi zaobilaženja ili isključivanja sistemskih kontrola.
- 13) Revizor stiče razumevanje informacionog sistema klijenta revizije relevantnog za finansijsko izveštavanje na način koji odgovara okolnostima klijentima revizije. Tu spada sticanje razumevanja načina nastanka transakcije u poslovnim procesima klijenta revizije. Poslovni procesi klijenta revizije su aktivnosti osmišljene za svrhe razvoja, nabavke, proizvodnje, prodaje i distribucije proizvoda i usluga klijenta revizije; koji obezbeđuju usklađenost sa zakonima i propisima; kao i evidentiranje informacija, uključujući računovodstvene i informacije u vezi sa finansijskim izveštavanjem.
- 14) Revizor treba da shvati na koji način se u klijentu revizije informiše i saopštava o ulogama, odgovornosti i značajnim pitanjima povezanim sa finansijskim izveštavanjem. Ovakvo komuniciranje podrazumeva prenošenje informacija o individualnim ulogama i odgovornostima u vezi sa internom kontrolom finansijskog izveštavanja i može biti u formi priručnika o politikama i priručnika o finansijskom izveštavanju. Njime se dostiže stepen razumevanja zaposlenih o povezanosti njihovih aktivnosti u ukupnom informacionom sistemu finansijskog izveštavanja sa radom drugih lica i način izveštavanja odgovarajućeg višeg rukovodećeg lica klijenta revizije o odstupanjima. Otvoreni kanali komunikacije doprinose obezbeđenju da je o svim odstupanjima saopšteno i da su preduzete odgovarajuće aktivnosti. Revizorovo razumevanje komunikacija u vezi sa pitanjima finansijskog izveštavanja takođe uključuje komunikaciju rukovodstva i lica odgovornih za upravljanje, posebno odbora za reviziju, kao i eksternu komunikaciju, na primer sa regulatornim telima.

2.2.4. Kontrolne aktivnosti značajne za reviziju

- 1) Revizor treba da stekne dovoljno razumevanjs kontrolnih aktivnosti radi procene rizika materijalne greške na nivou tvrdnje i osmišlja vanja daljih revizorskih postupaka u vezi sa procenjenim rizikom. Kontrolne aktivnosti su politike i procedure koje doprinose obezbeđenju izvršenja direktiva rukovodstva; na primer, da budu preduzete neophodne aktivnosti radi prevazilaženja rizika koji ugrožavaju ostvarivanje ciljeva klijenta revizije. Kontrolne aktivnosti, bilo u IT ili manuelnim sistemima, imaju različite ciljeve i primenjuju se na različite organizacioie i funkcionalne nivoe. U primere posebnih kontrolnih aktivnosti spadaju one koje se odnose na:
 1. ovlašćenja,
 2. pregled učinaka,
 3. obradu informacija,
 4. fizičke kontrole i
 5. odvajanje dužnosti.
- 2) Pri sticanju razumevanja kontrolnih aktivnosti, osnovna razmatranja revizora se odnose na to da li i na koji način određena kontrolna aktivnost, zasebno ili u kombinaciji sa drugim aktivnostima, sprečava, ili otkriva i ispravlja materijalno pogrešne iskaze u klasama transakcija, saldima računa ili obelodanjivanjima. Kontrolne aktivnosti značajne za reviziju su one za koje revizor smatra da su neophodne za sticanje razumevanja u cilju procene rizika od materijalne greške na nivou tvrdnje kao i za osmišljavanje i sprovođenje daljih revizijskih postupaka u vezi sa procenjenim rizicima. Proces revizije ne zahteva razumevanja svih kontrolnih aktivnosti koje se odnose na svaku značajnu klasu transakcija, salda računa ili obelodanjivanja u finansijskim izveštajima, ili za svaku relevantnu tvrdnju. Revizor stavlja naglasak na identifikovanje i sticanje razumevanja o kontrolnim aktivnostima koje se odnose na oblasti u kojima, po revizorovom mišljenju, postoji veća verovatnoća nastanka materijalnih grešaka. Kada se putem više kontrolnih aktivnosti ostvaruje isti cilj, nije neophodno steći razumevanje svake od kontrolnih aktivnosti koja se odnosi na taj cilj.
- 3) Revizor razmatra saznanja o postojanju ili odsustvu kontrolnih aktivnosti, stečena u procesu razumevanja drugih sastavnih elemenata interne kontrole, pri utvrđivanju da li je neophodno posvetiti dodatnu pažnju sticanju razumevanja o kontrolnim aktivnostima. Pri razmatranju da li su kontrolne aktivnosti značajne za reviziju, revizor razmatra rizike koje je identifikovao, a koji mogu dovesti do nastanka materijalne greške.
- 4) Revizor treba da stekne razumevanje o načinu na koji je klijent revizije regulisalo rizike koji nastaju u vezi sa informacionim tehnologijama (IT). Primena IT utiče na način sprovođenja kontrolnih aktivnosti. Revizor razmatra da li je klijent revizije na odgovarajući način odgovorilo na rizike koji proističu iz IT, uspostavljanjem efektivnih opštih IT kontrola i aplikativnih kontrola. Iz perspektive

revizora, kontrole nad IT sistemima su efektivne kada obezbeđuju integritet informacija i bezbednost podataka koje ovi sistemi obrađuju.

- 5) Opšte IT kontrole su politike i procedure koje se odnose na razne aplikacije i podržavaju efektivno funkcionisanje aplikativnih kontrola i doprinose kontinuiranom pravilnom radu informacionih sistema. Opšte IT kontrole koje obezbeđuju integritet informacija i bezbednost podataka najčešće uključuju kontrole nad:
 1. radom centra podataka i mreže,
 2. nabavkom, izmenama i održavanjem sistemskog softvera,
 3. bezbednošću pristupa,
 4. nabavkom, razvojem i održavanjem aplikativnih sistema.
- 6) Aplikativne kontrole su manuelne ili automatske procedure koje najčešće funkcionišu na nivou poslovnog procesa. Aplikativne kontrole, po prirodi, mogu biti preventivne ili detekcione i osmišljene da osiguraju integritet računovodstvenih evidencija. Shodno tome, aplikativne kontrole se odnose na postupke pokretanja, evidentiranja, obrade i izveštavanja o transakcijama ili drugim finansijskim podacima. Ove kontrole doprinose sigurnosti tvrđnje da su transakcije nastale, da su odobrene i da su potpuno i tačno evidentirane i obrađene. U primere spadaju provere izmena ulaznih podataka i numeričke sekvencijalne provere koje podrazumevaju i manuelnu obradu po osnovu izveštaja o odstupanjima ili ispravke inicijalnih unosa podataka.

2.2.5. Nadzor nad kontrolama

- 1) Značajna odgovornost rukovodstva klijenta revizije je da uspostavi i održava internu kontrolu na stalnoj osnovi. Nadzor nad kontrolama od strane rukovodstva podrazumeva razmatranje da li one funkcionišu kako je planirano i da li su one prilagođene na način koji odgovara promenama uslova. Nadzor nad kontrolama može obuhvatati aktivnosti kao što su provera rukovodstva da li su pravovremeno pripremljena usaglašavanja sa bankom, ocena internih revizora u vezi sa poštovanjem politika klijenta revizije o uslovima kupoprodajnih ugovora od strane zaposlenih u prodaji i nadgledanje poštovanja etičkih ili politika poslovne prakse klijenta revizije od strane pravne službe.
- 2) Tekuće aktivnosti nadzora često su ugrađene u uobičajene periodične aktivnosti klijenta revizije i obuhvataju redovne aktivnosti upravljanja i nadzora. Rukovodioci prodaje, nabavke i proizvodnje na nivou divizionu i korporacije direktno učestvuju u poslovnim aktivnostima i mogu dovesti u pitanje izveštaje koji se značajno razlikuju od njihovog poznavanja poslovnih aktivnosti.
- 3) U mnogim pravnim licima, interni revizori ili zaposleni koji obavljaju slične funkcije doprinose nadgledanju kontrola klijenta revizije putem zasebnih ocenjivanja. Oni redovno pružaju informacije o funkcionisanju interne kontrole, posvećujući posebnu pažnju ocenjivanju izgleda i funkcionisanja interne kon-

trole. Oni saopštavaju informacije o snagama i slabostima i daju preporuke za unapređenje interne kontrole.

- 4) Aktivnosti nadgledanja mogu uključivati korišćenje informacija iz komunikacija sa spoljnim licima, koje mogu ukazati na probleme i uputiti na oblasti koje treba poboljšati. Potrošači implicitno potvrđuju fakturne podatke plaćanjem faktura ili podnošenjem žalbi na njihovu visinu. Pored toga, regulatorna tela mogu komunicirati sa klijentom revizije u vezi sa pitanjima koja utiču na funkcionisanje interne kontrole, na primer, saopštenjima koja se odnose na ispitivanja regulatornih agencija za banke. Takođe, u obavljanju aktivnosti nadgledanja, rukovodstvo može razmatrati saopštenja spoljnih revizora koja se odnose na internu kontrolu.
- 5) Tekuće aktivnosti nadgledanja malih pravnih lica verovatno će biti neformalne i obično se obavljaju u okviru ukupnih operacija upravljanja klijentom revizije. Bliska uključenost rukovodstva u operacije često će otkriti značajna odstupanja od očekivanja i netačnosti u finansijskim podacima, koji uzrokuju preduzimanje korektivne mere kontrole.
- 6) Revizor treba da stekne razumevanje najznačajnijih vrsta aktivnosti klijenta revizije putem kojih se vrši nadzor nad internim kontrolama finansijskog izveštavanja, uključujući one koje se odnose na kontrolne aktivnosti značajne za reviziju i na način na koji se u klijentu revizije pokreću korektivne akcije nad kontrolama.
- 7) Većinu informacija koje se koriste pri nadzoru generiše informacioni sistem klijenta revizije. Ukoliko rukovodstvo pretpostavlja da su ovi podaci tačni, ali nema osnova za takvu pretpostavku, takve informacije mogu sadržati greške koje mogu navesti rukovodstvo na pogrešne zaključke u vezi sa aktivnošću nadzora. Revizor stiče razumevanje izvora informacija relevantnih za aktivnosti nadzora klijenta revizije i razumevanje osnova po kom rukovodstvo klijenta revizije smatra da su ove informacije pouzdane. Kada revizor namerava da koristi informacije iz klijenta revizije, koje su sačinjene za potrebe aktivnosti nadzora, kao što su, na primer, izveštaji internog revizora, revizor razmatra da li te informacije predstavljaju pouzdan osnov i da li su dovoljno detaljne za svrhe revizije.

2.3. Prepoznavanje i procena rizika materijalno značajne greške

- 1) Revizor treba da identifikuje i proceni rizike materijalne greške na nivou finansijskog izveštaja i nivou tvrdnje za klase transakcija, salda računa i obelodanjivanja. Za tu svrhu, revizor:
 1. utvrđuje rizike tokom procesa sticanja razumevanja o klijentu revizije i njegovom okruženju, uključujući razumevanje relevantnih kontrola koje se odnose na rizike, kao i razmatranjem klasa transakcija, salda računa i obelodanjivanja u finansijskim izveštajima;
 2. povezuje identifikovane rizike sa onim što može biti pogrešno na nivou tvrdnje;
 3. razmatra da li su rizici tako visoki da mogu dovesti do materijalne greške u finansijskim izveštajima; i

4. razmatra verovatnoću da rizici dovedu do nastanka materijalne greške u finansijskim izveštajima.
- 2) Informacije koje je revizor prikupio postupcima procene rizika, uključujući revizijske dokaze pribavljene pri proceni osmišljenosti kontrola i utvrđivanju da li su one primenjene, koristi kao revizijske dokaze kojima podržava procenu rizika. Procenu rizika revizor koristi za utvrđivanje prirode, vremena i obima daljih revizijskih postupaka koje treba obaviti.
- 3) Revizor određuje da li se utvrđeni rizici materijalne greške odnose na određene klase transakcija, salda računa i obelodanjivanja i odgovarajuće tvrdnje, ili se više odnose na finansijski izveštaj kao celinu i potencijalno utiču na mnoge tvrdnje. Druga vrsta rizika (rizici na nivou finansijskog izveštaja) posebno mogu proisteći iz slabosti kontrolnog okruženja.
- 4) Priroda rizika koji proističu iz slabog kontrolnog okruženja je takva da se oni verovatno ne mogu ograničiti na specifične pojedinačne rizike materijalne greške u određenim klasama transakcija, saldima računa i obelodanjivanjima. Umesto toga, slabosti kao što su nedovoljna stručnost rukovodstva, mogu imati snažan uticaj na finansijske izveštaje i mogu zahtevati, kao odgovor, opsežne aktivnosti revizora.
- 5) Prilikom procena rizika, revizor može utvrditi kontrole koje će verovatno sprečiti, ili otkriti i ispraviti, materijalne greške u određenim tvrdnjama. U opštem slučaju, revizor stiče razumevanje kontrola i povezuje ih sa tvrdnjama u kontekstu procesa i sistema u kojima one postoje. Ovo je veoma korisno, jer pojedinačne kontrolne aktivnosti, same po sebi, često ne prevazilaze rizik. Često je neophodno više kontrolnih aktivnosti, u kombinaciji sa drugim elementima interne kontrole, za prevazilaženje rizika.
- 6) Suprotne ovome, određene kontrolne aktivnosti mogu imati poseban uticaj na pojedinačnu tvrdnju sadržanu u određenoj klasi transakcija ili saldu računa. Na primer, kontrolne aktivnosti koje klijent revizije uspostavlja kako bi osiguralo da zaposleni pravilno vrše prebrojavanje i evidentiranje prilikom godišnjeg popisa zaliha, direktno su povezane sa tvrdnjama postojanja i potpunosti stanja zaliha.
- 7) Kontrole se mogu direktno ili indirektno odnositi na tvrdnju. Što je veza indirektnija, kontrola je manje efektivna u sprečavanju, ili otkrivanju i ispravljanju grešaka u toj tvrdnji. Na primer, pregled izveštaja o ukupnim aktivnostima prodaje za određene prodavnice po regionu, najčešće se samo indirektno odnosi na tvrdnju o potpunosti prihoda od prodaje. Shodno tome, ovakva kontrola može biti manje uspešna u umanjenju rizika ove tvrdnje nego kontrole koje su direktnije povezane sa tvrdnjom, kao što je uparivanje otpremnica sa fakturama.
- 8) Stečeno razumevanje interne kontrole može dovesti u sumnju mogućnost sprovođenja revizije finansijskih izveštaja klijenta revizije. Sumnje u vezi sa integritetom rukovodstva klijenta revizije mogu biti toliko ozbiljne da mogu navesti revizora na zaključak da je rizik od pogrešnog iskazivanja u finansijskim izveštajima od strane rukovodstva takav da se revizija ne može obaviti. Takođe, sumnje u vezi

sa stanjem i pouzdanošću evidencija klijenta revizije mogu navesti revizora da donese zaključak da je malo verovatno da će postojati dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza koji će podržati izdavanju mišljenje bez rezerve o finansijskim izveštajima. U tim slučajevima, revizor razmatra davanje mišljenja sa rezervom ili uzdržavajućeg mišljenja, ali u nekim slučajevima jedini ispravan postupak može biti povlačenje iz angažovanja.

- 9) Revizor treba da ukaže licima odgovornim za upravljanje ili rukovođenje što pre je to moguće, i na odgovarajućem nivou odgovornosti, na materijalne slabosti u osmišljenosti ili primeni interne kontrole koje je uočio.
- 10) Ukoliko revizor identifikuje rizike materijalne greške koju klijent revizije ili nije kontrolisalo ili za koje je određena kontrola neodgovarajuća, ili ukoliko po revizorovom prosuđivanju postoji materijalna slabost u procesu koji klijent revizije koristi za procenu rizika, takve slabosti interne kontrole se obuhvataju pri saopštavanju revizijskih pitanja od značaja za upravljanje.
- 11) U nastavku navodimo primere uslova i događaja koji mogu ukazati na rizike materijalno značajne greške:
 1. operacije u regionima koji su ekonomski ili privredno nestabilni, na primer, zemlje sa značajnom devalvacijom valute ili privrede sa visokom inflacijom,
 2. operacije izložene nestabilnim tržištima, na primer, trgovanju «fjučersima»,
 3. visok stepen složene regulacije,
 4. pitanja uspešnosti i likvidnosti, uključujući gubitak značajnih potrošača,
 5. ograničenja u vezi sa raspoloživošću kapitala i kredita,
 6. promene u grani u kojoj klijent revizije posluje,
 7. promene u lancu snabdevanja,
 8. razvoj ili ponuda novih proizvoda ili usluga, ili prelazak na nove poslovne linije,
 9. proširenje na nove lokacije,
 10. promene u klijentu revizije kao što su velika pripajanja ili reorganizacije ili drugi nesvakidašnji događaji,
 11. pravna lica ili poslovni segmenti koji će verovatno biti prodati,
 12. složena udruživanja i zajednička ulaganja,
 13. korišćenje vanbilansnog finansiranja, pravnih lica za posebnu svrhu i drugih složenih finansijskih sporazuma,
 14. značajne transakcije sa povezanim licima,
 15. nedostatak zaposlenih odgovarajuće stručnosti za poslove računovodstva i finansijskog izveštavanja,
 16. promene u ključnim kadrovima, uključujući odlazak ključnih rukovodilaca klijenata revizije,
 17. slabosti u internoj kontroli, posebno one koje rukovodstvo klijenta revizije ne prevazilazi,

18. neusklađenosti između IT strategije i poslovnih strategija klijenta revizije,
19. promene IT okruženja,
20. uvođenje novih značajnih IT sistema koji se odnose na finansijsko izveštavanje,
21. ispitivanje poslova ili finansijskih rezultata pravnih lica od strane regulatornih ili državnih tela,
22. ranije greške, istorija grešaka ili značajan iznos ispravki na kraju perioda,
23. značajan iznos nerutinskih ili nesistematskih transakcija, uključujući transakcije u okviru kompanije i velike transakcije prihoda na kraju perioda,
24. transakcije koje su evidentirane na osnovu namere rukovodstva, na primer refinansiranje duga, aktiva koja će biti prodana i klasifikacija utrživih hartija od vrednosti,
25. primena novih računovodstvenih saopštenja,
26. računovodstvena merenja koja uključuju složene procese,
27. događaji ili transakcije koji uključuju značajnu neizvesnost u merenju, uključujući računovodstvene procene i
28. nerešene parnice i uslovne odgovornosti, na primer, prodajne garancije, finansijske garancije i unapređenje životne sredine.

2.3.1. Značajni rizici koji zahtevaju posebna revizijska razmatranja

- 1) Revizor treba da prosudi koji su od identifikovanih rizika rizici koji zahtevaju posebna revizijska razmatranja (takvi rizici definišu se kao "značajni rizici").
- 2) Utvrđivanje značajnih rizika, koji se javljaju u najvećem broju revizija, pitanje je profesionalnog prosuđivanja revizora. Pri prosuđivanju, revizor isključuje efekat identifikovanih kontrola relevantnih za ovaj rizik kako bi utvrdio da li su priroda rizika, verovatna veličina moguće greške, uključujući i verovatnoću da rizik može dovesti do pojave višestrukih grešaka i verovatnoću nastanka tog rizika takvi da zahtevaju posebna revizijska razmatranja.
- 3) Rutinske, jednostavne transakcije, koje se sistematski obrađuju podrazumevaju manju verovatnoću pojave značajnih rizika, budući da sadrže niže inherentne rizike. S druge strane, značajni rizici su često posledica rizika poslovanja usled kojih može da dođe do materijalne greške. Pri razmatranju prirode rizika, revizor razmatra veći broj pitanja, uključujući:
 1. da li rizik predstavlja rizik kriminalne radnje;
 2. da li se rizik odnosi na skorašnja značajna privredna, računovodstvena i druga dešavanja i da li, stoga, zahteva posebnu pažnju;
 3. složenost transakcija;
 4. da li rizik uključuje značajne transakcije sa povezanim stranama;
 5. stepen subjektivnosti u merenju finansijskih informacija koje se odnose na rizik, posebno onog koje podrazumeva veliki opseg neizvesnih merenja;

6. da li rizik obuhvata značajne transakcije van uobičajenog poslovanja klijenta revizije, ili koje su na bilo koji način neuobičajene.
- 4) Značajni rizici se često odnose na značajne nesvakidašnje transakcije i pitanja prosuđivanja. Nesvakidašnje transakcije su transakcije koje su nerutinske, bilo zbog veličine ili prirode, i koje se stoga ne javljaju često. Prosuđivanja mogu obuhvatati izradu računovodstvenih procena za koje postoji značajna neizvesnost merenja.
- 5) Rizici od javljanja materijalne greške mogu biti veći za rizike koji se odnose na značajne nesvakidašnje transakcije koje nastaju usled:
1. većih intervencija rukovodstva da se precizira računovodstveno obuhva-tanje,
 2. većih manualnih intervencija pri prikupljanju i obradi podataka,
 3. složenih izračunavanja ili računovodstvenih principa i
 4. prirode nesvakidašnjih transakcija koje klijentu revizije mogu otežati sprovođenje efektivnih kontrola nad rizicima.
- 6) Rizici materijalne greške mogu biti veći za rizike koji se odnose na značajna pitanja koja zahtevaju osmišljavanje računovodstvenih procena, koje nastaju usled pitanja kao što su:
- računovodstveni principi koji se primenjuju na računovodstvene procene ili priznavanje prihoda mogu se različito tumačiti;
 - neophodna prosuđivanja mogu biti subjektivna, složena ili zahtevati pretpostavke o uticaju budućih događaja, na primer, prosuđivanja o fer vrednosti.
- 7) Za značajne rizike, u meri u kojoj to revizor već nije uradio, revizor treba da proceni osmišljenost odgovarajućih kontrola klijenta revizije, uključujući odgovarajuće kontrolne aktivnosti, i da utvrdi da li su one sprovedene. Razumevanje kontrola klijenta revizije koje se odnose na značajne rizike treba da pruži revizoru odgovarajuće informacije za osmišljavanje efikasnog revizijskog pristupa. Rukovodstvo treba da bude svesno značajnih rizika. Međutim, rizici koji se odnose na značajna, nesvakidašnja pitanja ili pitanja procene predmet su rutinskih kontrola. Stoga, revizorovo razumevanje osmišljenosti i primene kontrola značajnih rizika u klijentu revizije uključuje i pitanja postojanja i načina na koji rukovodstvo odgovara na rizike kao i da li su kontrolne aktivnosti, kao što su pregled pretpostavki od strane višeg rukovodstva ili stručnjaka, formalizovani procesi procena, ili odobrenja lica odgovornih za upravljanje, sprovedeni na način koji omogućava prevazilaženje tih rizika. Na primer, kada postoje pojedinačni događaji, kao što je obaveštenje o značajnom sudskom postupku, razmatranje odgovora klijenta revizije podrazumevaće razmatranja da li su relevantne informacije dostavljene odgovarajućim stručnjacima (kao što su interni ili eksterni pravni savetnici), da li je izvršena procena potencijalnih efekata, i predloženo obelodanjivanje datih okolnosti u finansijskim izveštajima.
- 8) Ukoliko rukovodstvo klijenta revizije nije reagovalo na odgovarajući način, sprovođenjem kontrola nad značajnim rizicima i ukoliko, kao rezultat, revizor proceni da postoji materijalna slabost u internoj kontroli klijenta revizije, revizor o ovim

pitanjima obaveštava lica ovlašćena za upravljanje. U tim slučajevima, revizor takođe razmatra posledice i uticaj na revizorovu procenu rizika.

2.3.2. Rizici za koje suštinski postupci ispitivanja ne pružaju dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza

- 1) U okviru procene rizika revizor treba da proceni osmišljenost kontrola klijenta revizije i utvrdi njihovu primenu, uključujući i relevantne kontrolne aktivnosti, na rizike materijalnih grešaka čiji nivo, prema revizorovoj proceni, nije moguće ili izvodljivo svesti na nivou tvrdnje, na prihvatljivo nizak nivo sa revizijskim dokazima pribavljenim samo putem suštinskih postupaka ispitivanja.
- 2) Razumevanje informacionog sistema relevantnog za finansijsko izveštavanje omogućava revizoru da identifikuje rizike materijalne greške koji su direktno u vezi sa evidentiranjem uobičajenih klasa transakcija ili salda računa i pripremom pouzdanih finansijskih izveštaja; ovo obuhvata rizike netačne ili nepotpune obrade. Ovi rizici najčešće se odnose na značajne klase transakcije kao što su prihod, nabavke, gotovinske naplate ili plaćanja.
- 3) Karakteristike rutinskih svakodnevnih poslovnih transakcija često omogućavaju visoko automatizovanu obradu bez imalo ili uz vrlo malo manuelnih intervencija. U ovakvim slučajevima, nije uvek moguće sprovesti samo suštinske postupke ispitivanja u vezi sa određenim rizikom. Na primer, kada se značajna količina informacija klijenta revizije elektronski generiše, evidentira, obrađuje ili se o njima izveštava, kao u integrisanom sistemu, revizor može utvrditi da nije moguće osmisliti suštinske postupke ispitivanja koje bi sami po sebi pružili dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza da odgovarajuće klase transakcija ili salda računa nisu materijalno pogrešne. U takvim slučajevima, revizijski dokazi mogu biti dostupni samo u elektronskom obliku, i njihova dovoljnost i sveshodnost najčešće zavise od efektivnosti kontrola njihove tačnosti i potpunosti. Osim toga, mogućnost pojave, i neotkrivanja pogrešnog generisanja ili izmene informacija može biti veća ukoliko se informacije generišu, evidentiraju, obrađuju ili se o njima izveštava samo u elektronskom obliku, a odgovarajuće kontrole ne funkcionišu efektivno.
- 4) Primeri situacija u kojima revizor utvrđuje da je nemoguće osmisliti efektivne suštinske postupke ispitivanja koji sami po sebi pružaju dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza da određene tvrdnje nisu materijalne pogrešne, mogu biti sledeći:
 1. klijent revizije obavlja poslovanje primenom IT za kreiranje naloga za nabavku i isporuku robe na osnovu utvrđenih pravila u vezi s tim šta treba poručiti i u kojim količinama, kao i za plaćanju povezanih potraživanja na osnovu sistemski generisanih odluka koje se automatski iniciraju na osnovu potvrde o prijemu robe i u skladu sa utvrđenim uslovima plaćanja. Osim automa-

tizovanim putem preko IT sistema ne kreira se niti vodi bilo kakva druga dokumentacija o porudžbinama i primljenoj robi;

2. klijent revizije kupcima pruža usluge putem elektronskih medija (na primer, internet provajder ili telekomunikaciona kompanija) i koristi IT za evidentiranje usluga pruženih kupcima, kreira i obrađuje fakture za usluge i automatski evidentira te iznose u elektronskim računovodstvenim evidencijama koje čine deo sistema koji se koristi za izradu finansijskih izveštaja klijenta revizije.

2.2.3. Izmene procene rizika

Revizorova procena rizika materijalne greške na nivou tvrdnje zasniva se na raspoloživim revizijskim dokazima i može se promeniti tokom revizije na osnovu pribavljenih dodatnih revizijskih dokaza. Posebno, procena rizika se može zasnivati na očekivanju da kontrole efektivno funkcionišu u sprečavanju, ili otkrivanju i ispravljanju materijalne greške na nivou tvrdnje. Pri sprovođenju provera kontrola radi pribavljanja revizijskih dokaza o efektivnosti njihovog funkcionisanja, revizor može pribaviti dokaze da kontrole nisu funkcionisale efektivno u periodu relevantnom za reviziju. Slično tome, pri sprovođenju suštinskih postupaka ispitivanja revizor može otkriti greške čiji su iznosi ili učestalost veći nego što je predviđeno prilikom procene rizika. U slučajevima kada revizor pribavlja revizijske dokaze daljim sprovođenjem revizijskih postupaka, a ti dokazi su u suprotnosti sa revizijskim dokazima na osnovu kojih je revizor prvobitno zasnivao procenu, revizor revidira procenu i u skladu s tim modifikuje dalje planirane revizijske postupke.

2.4. Dokumentacija

Revizor treba da dokumentuje:

1. diskusiju članova tima koji radi na angažovanju u vezi sa osetljivošću finansijskih izveštaja klijenta revizije na materijalno pogrešna iskazivanja nastala usled kriminalne radnje ili greške i značajne odluke koje su donete;
2. ključne elemente stečenog razumevanja svakog od aspekata pravnog lica i njegovog okruženja, uključujući svaki od sastavnih delova interne kontrole, za svrhe procene rizika materijalne greške finansijskih izveštaja; izvore informacija; kao i postupke procene rizika;
3. identifikovane i procenjene rizike materijalne greške na nivou finansijskog izveštaja i na nivou tvrdnje; i
4. identifikovane rizike i procene povezanih kontrola.

MEĐUNARODNI STANDARD REVIZIJE 320

MATERIJALNOST

U PLANIRANJU I IZVOĐENJU REVIZIJE

1. Uvodne napomene

- 1) *Međunarodni standard revizije 320 Materijalnost u planiranju i izvođenju revizije* (u daljem tekstu: *Standard*) usvojio je **Odbor za međunarodne standarde revizije i uveravanja** (International Auditing and Assurance Standards Board - **IAASB**) (IAASB, 2015). *Standard* primenjuju eksterni revizori pri obavljanju revizije finansijskih izveštaja. Neke zahteva *Standarda* treba da poznaju i računovođe koje sastavljaju finansijske izveštaje. Naime, na osnovu prakse uočeno je da ponekad klijenti revizije (njihovo rukovodstvo, organi upravljanja i računovođe) smatraju da je revizor trebalo da izrazi drugačije mišljenje a neslaganje oko vrste mišljenja proizlazi iz različitog shvatanja materijalnosti otkrivenih i procenjenih neotkrivenih grešaka. Najčešći nesporazum proizlazi iz ne znanja od strane računovođe da na iskazano mišljenje utiču ne samo otkrivene, već i procenjene neotkrivene greške (tzv. "projektovane greške").

U tom smislu cilj ovog dela materijala je da doprinese boljem međusobnom razumevanju računovođa i revizora. To se može postići i dodatnim edukovanjem računovođa u vezi sa konceptom materijalnosti u reviziji finansijskih izveštaja.

- 2) Za razumevanje i primenu *Standarda* neophodno je znati značenje sledećih termina:
 1. **Materijalna značajnost stavke** je intenzitet kojom ona ukoliko je uključena u neki finansijski izveštaj ili kada je izostavljena iz njega utiče na njegovu relevantnost i pouzdanost.
 2. **Materijalno značajna stavka** je ona koja značajno utiče na donošenje ekonomskih odluka od strane korisnika finansijskih izveštaja (tj. onih koji donose odluke na osnovu tih izveštaja). Uticaj materijalno značajne stavke može biti dvojak:
 - kroz izostavljanje stavke u nekom finansijskom izveštaju - da stavka nije izostavljena korisnik finansijskih izveštaja bi doneo drugačiju ekonomsku odluku;
 - kroz iskazivanje stavke u pogrešnom iznosu, tj u iznosu koji se toliko razlikuje od ispravnog iznosa da bi zbog toga korisnik finansijskih izveštaja, oslanjajući se na njih, doneo pogrešnu odluku.

Materijalnost (značajnost) izostavljene ili pogrešno iskazane stavke (odnosno njihove kombinacije) u kontekstu prisutnih pratećih okolnosti zavisi od njene veličine i/ili prirode.

Procenjivanje da li izostavljanje stavke ili njeno pogrešno navođenje može uticati na ekonomske odluke korisnika (i zbog toga biti značajno) zahteva razmatranje i karakteristika korisnika. Naime, procena treba da uzme u obzir koliko je razumno očekivati da će korisnici onakvi kakvi su (sa znanjima koja poseduju i svojim karakteristikama) biti prilikom donošenja svojih ekonomskih odluka pod uticajem izostavljanja stavke ili njenog pogrešnog navođenja. *Okvir za sastavljanje i prikazivanje finansijskih izveštaja* se u svom paragrafu 25. bavi znanjima i karakteristikama korisnika. U tom paragrafu se navodi da “se pretpostavlja da korisnici poseduju razumno znanje o poslovanju, ekonomskoj aktivnosti i računovodstvu i da su spremni da informacije procuvavaju sa dužnom pažnjom”.

3. **Revizijski rizik** je rizik da revizor izrazi neprikladno revizijsko mišljenje kada finansijski izveštaji sadrže materijalno značajne greške. Revizijski rizik predstavlja funkciju:
 - rizika postojanja materijalno značajne greške u finansijskim izveštajima (ili, prostije: “rizika materijalne greške”: na primer, rizik da finansijski izveštaji sadrže grešku pre same revizije) i
 - rizika da ih revizor neće otkriti (“detekcioni rizik”).
4. **Kontrolni rizik** je rizik da interna kontrola klijenta revizije neće blagovremeno sprečiti ili otkriti i otkloniti pogrešan iskaz, koji se može pojaviti u tvrdnji (i u finansijskim izveštajima) i može biti značajan, bilo pojedinačno ili zbirno sa ostalim pogrešnim iskazima. Ovaj rizik je funkcija efektivnosti sistema i rada interne kontrole prilikom ispunjenja ciljeva klijenta revizije, relevantnih za pripremanje njegovih finansijskih izveštaja. Zbog ograničenja svojstvenih internoj kontroli uvek će postojati određeni nivo kontrolnog rizika.
5. **Detekcioni rizik** podrazumeva rizik da revizor neće otkriti pogrešan iskaz koji postoji u tvrdnji (i u finansijskim izveštajima), koji može biti značajan, bilo zasebno ili zbirno sa ostalim pogrešnim iskazima. Detekcioni rizik je funkcija efektivnosti revizijskih postupaka i njihove primene od strane revizora. Detekcioni rizik se ne može svesti na nulu zato što revizor obično ne ispituje sve klase transakcija, stanja na računima i obelodanjivanja, kao i zbog drugih činilaca. Ti drugi činilci uključuju verovatnoću da revizor odabere neodgovarajući revizijski postupak, da pogrešno primeni odgovarajući revizijski postupak ili da pogrešno protumači rezultate revizije. Ovi činilci se mogu preduprediti odgovarajućim planiranjem, prikladnim odabirom osoblja za tim koji radi na angažovanju, primenom profesionalnog skepticizma i nadzorom i pregledom rada izvršenog tokom revizije. Detekcioni rizik se odnosi na prirodu, vremenski rok i obim revizijskih postupaka koje revizor određuje radi svođenja rizika na prihvatljivo nizak nivo. Za dati nivo revizijskog rizika, prihvatljivi nivo

detekcionog rizika je u obrnuto srazmernoj vezi sa procenom rizika od pogrešnog iskazivanja na nivou tvrdnje. Što je veći rizik od materijalno pogrešnog iskazivanja, manji je detekcioni rizik koji se može prihvatiti. I obrnuto, što je manji rizik od materijalno pogrešnog iskazivanja, veći je detekcioni rizik koji se može prihvatiti.

6. **Ukupna nekorigovana pogrešna iskazivanja** obuhvataju:
 - 1/ pojedinačna pogrešna iskazivanja identifikovana od strane revizora, uključujući i neto efekat nekorigovanih pogrešnih iskazivanja identifikovanih u toku revizije *prethodnih izveštajnih perioda* i
 - 2/ najbolje revizorske procene ostalih pogrešnih iskazivanja koja ne mogu biti pojedinačno identifikovana (tj. projektovane greške).
7. **Lica ovlašćena za upravljanje** su lica kojima su u klijentu revizije u vezi sa njegovim poslovnim i finansijskim politikama povereni nadzor, kontrola i usmeravanje. Ova lica obično imaju odgovornost da obezbede ostvarivanje ciljeva postojanja i poslovanja klijenta revizije, njegovo finansijsko izveštavanje i izveštavanje prema zainteresovanim stranama. *Lica ovlašćena za upravljanje* uključuju i rukovodstvo klijenta revizije samo u slučaju ako ono obavlja funkcije koje bi inače bile u delokrugu *lica ovlašćenih za upravljanje*.
- 3) **Standardom** su uspostavljena pravila i date smernice za sledeća pitanja:
 1. cilj i osnovni zahtev *Standarda*,
 2. materijalnost,
 3. vezu između materijalnosti i revizijskog rizika,
 4. materijalnost i revizijski rizik u vrednovanju revizijskog dokaza,
 5. ocenu efekata pogrešnih iskazivanja i
 6. informisanje o materijalno značajnim greškama.

2. Cilj i osnovni zahtev Standarda

- 1) Cilj *Standarda* je da uspostavi standarde (pravila) i pruži smernice o konceptu materijalnosti i njegovoj vezi sa revizijskim rizikom.
- 2) Osnovni zahtev sadržan u *Standardu* je zahtev revizoru da razmotri materijalnost i njenu vezu sa revizijskim rizikom kada obavlja reviziju.

3. Materijalnost

- 1) Cilj revizije finansijskih izveštaja je da omogući revizoru da izrazi mišljenje o tome da li su finansijski izveštaji u svim materijalno značajnim aspektima sastavljeni u skladu sa identifikovanim okvirom za finansijsko izveštavanje.
- 2) Procena o tome šta je materijalno značajno stvar je profesionalnog prosuđivanja revizora. On treba da razmatra materijalnost kada:

- određuje prirodu, vreme i obim revizijskih postupaka i
 - vrednuje efekte pogrešnih iskazivanja.
- 3) Prilikom izrade plana revizije revizor postavlja prihvatljiv nivo materijalnosti, kako bi otkrio kvantitativna materijalna pogrešna prikazivanja, ali i prirodu (kvalitet) pogrešnog prikazivanja. Primeri pogrešnog kvalitativnog prikazivanja bi mogli da budu:
 - neadekvatan ili nepravilan opis računovodstvene politike na osnovu koga bi korisnik finansijskih izveštaja verovatno bio zbunjen ili bi bio doveden u zabludu,
 - propust da se obelodani neusaglašenost sa zakonom i drugim propisima, kada je verovatno da bi naknadno usaglašavanje sa propisanim ograničenjima značajno pogoršalo poslovnu sposobnost klijenta revizije.
 - 4) Revizor treba da razmotri mogućnost pogrešnog prikazivanja relativno malih iznosa, koji bi kumulativno mogli imati materijalno značajan efekat na finansijske izveštaje: na primer, sistemska greška u izračunavanju cene koštanja gotovih proizvoda na nivou jednog proizvoda može biti materijalno beznačajna, ali na nivou svih gotovih proizvoda može biti materijalno značajna.
 - 5) Revizor razmatra materijalnost i na nivou finansijskih izveštaja ali i u odnosu na stanja na pojedinačnim računima, vrstama poslovnih transakcija, događaja i obelodanjivanja. Materijalnost može biti pod uticajem razmatranja u vezi sa zakonskim i drugim propisanim zahtevima. Materijalnost može biti razmatrana i u vezi sa individualnim stanjima na računima u finansijskim izveštajima i njihovim međusobnim odnosima. Ovaj proces može rezultirati različitim nivoima materijalnosti u zavisnosti od aspekta sa koga su razmatrani finansijski izveštaji.

4. Veza između materijalnosti i revizijskog rizika

- 1) Pri planiranju revizije revizor razmatra šta bi u finansijskim izveštajima moglo biti materijalno značajno pogrešno iskazano.
- 2) Revizorovo razumevanje klijenta revizije i njegovog okruženja uspostavlja referentni okvir za svrhe planiranja revizije i njegovog profesionalno prosuđivanje u vezi sa procenom rizika materijalno značajne greške u finansijskim izveštajima, kao i odgovara na te rizike tokom revizije. Ovo istovremeno pomaže revizoru pri određivanju materijalnosti kao i pri proceni tokom revizije da li je utvrđena materijalnost i dalje adekvatna. Revizorova procena materijalnog značaja, koja se odnosi na stanja na pojedinim računima i vrste poslovnih transakcija i događaja, pomaže revizoru da odluči o takvim pitanjima kao što su određivanje koje stavke da ispituje i da li da primeni metod uzorka i analitičke postupke. Ovo omogućava revizoru da izabere revizijske postupke od kojih se, njihovom kombinacijom, može očekivati smanjenje revizijskog rizika na prihvatljivo nizak nivo.
- 3) Između materijalnosti i nivoa revizijskog rizika postoji obrnuto proporcijalan odnos: što je viši nivo materijalnog značaja niži je nivo revizijskog rizika i obrnuto.

Kada revizor određuje prirodu, vreme i obim postupaka revizije, treba da uzme u obzir odnos između materijalnog značaja i revizijskog rizika. Na primer, ako posle planiranja specifičnih revizijskih postupaka revizor utvrdi da je prihvatljiv niži nivo materijalnog značaja, revizijski rizik je povećan. Revizor ovo treba da kompenzuje pomoću:

1. smanjenja procenjenog nivoa kontrolnog rizika, gde je ovo moguće, i potkrepljivanjem smanjenog nivoa izvođenjem proširenih ili dodatnih postupaka provere kontrole; ili
2. smanjenja detekcionog rizika da greška ne bude otkrivena putem izmene prirode, vremena i obima planiranih postupaka suštinskog ispitivanja.

5. Materijalnost i revizijski rizik u vrednovanju revizijskog dokaza

- 1) Revizorova procena materijalnosti i revizijskog rizika može biti različita u vreme inicijalnog planiranja angažmana u odnosu na vreme vrednovanja rezultata dobijenih primenom revizijskih postupaka - razlozi mogu biti izmenjene okolnosti obavljanja revizije ili promene u saznanjima revizora na osnovu rezultata revizije.
- 2) Ako revizor planira reviziju pre kraja izveštajnog perioda klijenta revizije on anticipira rezultate poslovanja i finansijski položaj klijenta revizije. Međutim, ako se ispostavi da su stvarni rezultati poslovanja i finansijski položaj klijenta revizije suštinski različiti od anticipiranih, procena materijalnog značaja i revizijskog rizika treba da bude promenjena.
- 3) Kod planiranja poslova revizije revizor može namerno da postavi materijalni značaj na nižem nivou od onog kojeg namerava da koristi za vrednovanje rezultata revizije. To može da uradi zbog smanjenja verovatnoće da pogrešna iskazivanja ostanu neotkrivena i obezbeđenja granice sigurnosti kada revizor vrednuje efekte pogrešnih iskazivanja otkrivenih u toku revizije.

6. Ocena efekata pogrešnih iskazivanja

- 1) Pri oceni istinitosti i objektivnosti finansijskih izveštaja revizor treba da proceni da li su ukupna nekorigovana pogrešna iskazivanja koja su bila identifikovana u roku revizije materijalno značajna. Ako zaključi da jesu treba da:
 1. razmotri mogućnost smanjenja revizijskog rizika proširenjem revizijskih postupaka ili
 2. zahteva od rukovodstva klijenta revizije da koriguje finansijske izveštaje za identifikovana pogrešna iskazivanja.
- 2) Ako se ukupna nekorigovana pogrešna iskazivanja koja je revizor identifikovao približavaju nivou materijalnog značaja, on treba da razmotri da li postoji verovatnoća da neotkrivena pogrešna iskazivanja, zajedno sa otkrivenim nekorigovanim pogrešnim iskazivanjima, premaše nivo materijalnog značaja. Zbog toga, ako se ukupna nekorigovana pogrešna iskazivanja približavaju nivou materijalnog

značaja, revizor treba da razmotri smanjenje rizika sprovođenjem dodatnih revizijskih postupaka ili zahtevanjem od rukovodstva klijenta revizije da koriguje finansijske izveštaje za identifikovana pogrešna prikazivanja.

- 3) Ako rukovodstvo klijenta revizije odbije da izvrši korekcije finansijskih izveštaja, a rezultati proširenih revizijskih postupaka ne omoguće revizoru da zaključi da ukupna nekorigovana pogrešna iskazivanja nisu materijalno značajna, revizor treba da razmotri odgovarajuću modifikaciju revizijskog izveštaja u skladu sa *MSR 700R Izveštaj nezavisnog revizora o setu finansijskih izveštaja opšte namene* i *MSR 701 Modifikacija izveštaja nezavisnog revizora*.

7. Informisanje o materijalno značajnim greškama

Kada revizor identifikuje materijalno značajnu grešku treba pravovremeno o njoj da izvesti odgovarajući nivo rukovodstva klijenta revizije. Sem toga u skladu sa *MSR 260 Saopštavanje revizijskih nalaza licima ovlašćenim za upravljanje* on treba da razmotri da li je neophodno da o njoj izvesti lica ovlašćenih za upravljanje klijentom revizije.

MEĐUNARODNI STANDARD REVIZIJE 330

REVIZORSKI POSTUPCI KAO

ODGOVOR NA PROCENJENE RIZIKE

1. Uvodne napomene, definicije i delokrug Standarda

- 1) *Međunarodni standard revizije 330 Revizorski postupci kao odgovor na procenjene rizike* (u daljem tekstu: *Standard*) usvojio je *Odbor za međunarodne standarde revizije i uveravanja* (International Auditing and Assurance Standards Board - IAASB) (IAASB, 2015). *Standard* primenjuju eksterni revizori pri obavljanju revizije finansijskih izveštaja opšte namene.
- 2) Za razumevanje i primenu *Standarda* neophodno je znati značenje sledećih termina:
 1. **Dokazni postupci** su revizijski postupci oblikovani radi otkrivanja značajnih pogrešnih prikazivanja na nivou tvrdnje. Oni mogu uključivati:
 1. testove detalja (za klase transakcija, stanja računa i obelodanjivanja) i
 2. dokazne analitičke postupke.
 3. **Testovi kontrola** su revizijski postupci oblikovani radi ocenjivanja delotvornosti internih kontrola u sprečavanju ili otkrivanju i ispravljanju materijalno značajnih grešaka na nivou tvrdnji.
 4. **Obim revizijskih postupaka** obuhvata broj specifičnih revizijskih postupaka koje treba obaviti: na primer, veličinu uzorka ili broj opservacija kontrolnih aktivnosti.
 5. **Vremenski okvir** označava period u kom se revizijski postupci obavljaju, ili period ili datum do kojeg se primenjuju revizijski dokazi.
- 3) *Standard* se primenjuje pri reviziji finansijskih izveštaja za periode koji počinju na dan ili posle 15. decembra 2009. godine.
- 4) **Delokrug Standarda** – *Standard* se bavi revizorovom odgovornošću da oblikuje i primeni odgovore na rizike značajnih materijalno pogrešnih prikazivanja koje je tokom revizije pronašao i procenio u skladu sa *MSR. Standardom* se, dakle, uspostavljaju pravila i pružaju smernice u vezi sa utvrđivanjem sveobuhvatnih odgovora i osmišljavanje i sprovođenje daljih revizijskih postupaka od strane revizora kao njegov odgovor na procenjene rizike materijalno pogrešnog iskazivanja na nivou finansijskog izveštaja i nivou tvrdnje finansijskih izveštaja¹⁶.

16 Revizorovo razumevanje klijenta revizije i njegovog okruženja, uključujući internu kontrolu, kao i procena rizika materijalne greške opisani su u MSR 315 *Razumevanje klijenta revizije i njegovog okruženja i procena rizika materijalne greške*.

- 5) Priroda revizijskih postupaka odnosi se na njihovu svrhu (testovi kontrola ili postupci suštinskog ispitivanja) i vrstu, to jest, proveru, posmatranje, istraživanje, potvrdu, ponovno izračunavanje, ponovno obavljanje ili analitičke procedure. Za neke tvrdnje, određeni revizijski postupci mogu biti pogodniji od drugih. *Na primer, kao odgovor na procenjeni rizik materijalne greške u vezi sa potpunosti prihoda, najprikladniji postupak može biti testiranje kontrola, dok postupci suštinskog ispitivanja mogu biti najprikladniji odgovor na procenjeni rizik materijalne greške u vezi sa tvrdnjom nastanka prihoda.*
- 6) Revizorov izbor postupaka revizije zasniva se na proceni rizika. Što je procenjeni rizik veći, veći su i zahtevi u vezi sa pouzdanosti revizijskih dokaza koje treba prikupiti suštinskim postupcima ispitivanja. Ovo može uticati i na pojedinačan revizijski postupak koji treba izvršiti i na kombinaciju revizorskih postupaka. *Na primer, u vezi sa ugovorom sa trećim licem, revizor, pored provere samog dokumenta, može izvršiti i verifikaciju potpunosti uslova navedenih u ugovoru.*
- 7) Prilikom određivanja revizijskih postupaka koje treba obaviti, revizor razmatra razloge za procenu rizika materijalno pogrešnog iskazivanja na nivou tvrdnje za svaku klasu transakcija, salda računa i obelodanjivanja. Tu spada razmatranje i posebnih karakteristika svake klase transakcija, salda računa ili obelodanjivanja (to jest, inherentni rizici) i da li procena rizika uzima u obzir kontrole klijenta revizije (to jest, kontrolni rizik). *Na primer, ako revizor smatra da je manji rizik pojave materijalno pogrešnog iskazivanja zbog određenih karakteristika klase transakcija, bez uzimanja u obzir odgovarajućih kontrola, revizor može utvrditi da suštinske analitičke procedure pružaju dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza.* S druge strane, ako revizor očekuje da je rizik materijalno pogrešnog iskazivanja nizak zbog toga što klijent revizije ima efektivne kontrole, a namerava da osmisli postupke suštinskog ispitivanja zasnovane na efektivnom funkcionisanju tih kontrola, onda revizor sprovodi testove kontrola kako bi prikupio revizijske dokaze o njihovoj operativnoj efektivnosti. Ovo, na primer, može biti slučaj za prihvatljivo jednoobraznu klasu transakcija, jednostavnih karakteristika koje se rutinski obrađuju i kontrolišu informacionim sistemom klijenta revizije.
- 8) Od revizora se zahteva da pribavi revizijske dokaze o tačnosti i potpunosti informacija koje je proizveo informacioni sistem klijenta revizije, kada se te informacije koriste pri obavljanju revizijskih postupaka. *Na primer, ukoliko prilikom obavljanja revizijskih postupaka kao što su suštinske analitičke procedure ili testovi kontrola, revizor koristi nefinansijske informacije ili budžetske podatke koje je izradio informacioni sistem klijenta revizije, revizor pribavlja revizijske dokaze o tačnosti i potpunosti tih informacija.*
- 9) Revizor može izvršiti testove kontrola ili postupke suštinskog ispitivanja u međuperiodu ili na kraju izveštajnog perioda. Što je veći rizik materijalno pogrešnog iskazivanja, veća je verovatnoća da revizor odluči da je efektivnije obaviti postupke suštinskog ispitivanja blizu kraja ili na kraju izveštajnog perioda umesto nekog ranijeg datuma, ili da nenajavljeno sprovede revizijske postupke u periodima koji se ne mogu predvideti (na primer, nenajavljeno obavljanje revizijskih postupaka na

odabranim lokacijama). S druge strane, obavljanje revizijskih postupaka pre kraja izveštajnog perioda može pomoći revizoru u identifikovanju značajnih pitanja u početnoj fazi revizije i posledično, u njihovom rešavanju uz pomoć rukovodstva klijenta revizije ili izradi efektivnog revizijskog pristupa za rešavanje tih pitanja. Ukoliko revizor obavlja testove kontrole ili postupke suštinskog ispitivanja pre kraja izveštajnog perioda, revizor razmatra neophodnost dodatnih dokaza koji se odnose na ostatak izveštajnog perioda.

- 10) Razmatrajući vremenski period sprovođenja revizijskih postupka, revizor takođe razmatra pitanja kao što su:
 - kontrolno okruženje,
 - dostupnost odgovarajućih informacija (na primer, elektronski podaci se možda naknadno zamenjuju novijim podacima, ili se aktivnosti koje treba nadgledati vrše samo u određenim periodima),
 - priroda rizika (na primer, ukoliko postoji rizik od precenjenosti prihoda kako bi se zadovoljila očekivanja vezana za zarade, kao posledica fiktivnih ugovora o kupoprodaji, revizor može želeti da proveri ugovore dostupne na dan završetka perioda) i
 - period ili datum na koji se odnose revizijski dokazi.
- 11) Određeni revizijski postupci mogu se obaviti samo na kraju ili nakon kraja izveštajnog perioda: *na primer, usaglašavanje finansijskih izveštaja sa računovodstvenim podacima i provera ispravki izvršenih tokom pripreme finansijskih izveštaja.* Ukoliko postoji rizik da je klijent revizije zaključio nedozvoljene ugovore o kupoprodaji ili da transakcije nisu završene na kraju izveštajnog perioda, revizor sprovodi postupke kako bi odgovorio na taj specifičan rizik. *Na primer, kada su transakcije pojedinačno materijalno značajne ili kada greška razgraničenja perioda može dovesti do materijalno pogrešnog iskazivanja, revizor obično proverava transakcije blizu kraja perioda.*
- 12) Obim revizijskih postupaka procenjuje revizor nakon razmatranja materijalnosti, procenjenog rizika i stepena uveravanja koji revizor planira da stekne. Revizor obično povećava obim revizijskih postupaka kako se povećava rizik materijalno pogrešnog iskazivanja. Međutim, veći obim revizijskih postupaka je delotvoran samo ako je revizijski postupak odgovarajući za specifičan rizik. Upotreba revizorskih tehnika uz pomoć računara može omogućiti opsežnije testiranje elektronskih transakcija i datoteka računa. Ove tehnike mogu se koristiti za izbor uzorka transakcija iz ključnih elektronskih datoteka, za sortiranje transakcija sa specifičnim karakteristikama, ili za testiranje cele populacije umesto uzorka.
- 13) Validni zaključci obično se mogu izvući upotrebom pristupa uzorkovanja. Međutim, ako je veličina izbora iz populacije suviše mala, odabrani pristup uzorkovanja nije odgovarajući za ostvarivanje specifičnog cilja revizije, ili ukoliko izuzeci nisu obrađeni na odgovarajući način, postojaće neprihvatljiv rizik da je zaključak revizora koji se zasniva na uzorku možda različit od zaključka do kojeg bi se došlo da je cela populacija bila predmet istog revizijskog postupka.

2. Ciljevi Standarda

Standardom je postavljen cilj revizora: da oblikovanjem i primenom odgovarajućih odgovora na procenjene rizike značajnih pogrešnih prikazivanja prikupi dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza koji se odnose na te procenjene rizike.

3. Zahtevi Standarda

3.1. Sveobuhvatne reakcije revizora

- 1) Osnovni zahtev sadržan u *Standardu* je zahtev da revizor umanju rizik revizije na prihvatljivo nizak nivo. U tom smislu od njega se zahteva da utvrdi sveobuhvatne odgovore na procenjene rizike na nivou finansijskog izveštaja i da osmisli i sprovede dalje revizijske postupke kao odgovor na procenjene rizike na nivou tvrdnje. Sveobuhvatni odgovori i priroda, vreme i obim daljih revizijskih postupaka pitanje su profesionalnog rasuđivanja revizora. Prilikom davanja odgovora na procenjene rizike materijalno značajne greške usled kriminalne radnje revizor takođe pored zahteva *Standarda* revizor i primenjuje zahteve i uputstva iz *MSR 240 Odgovornost revizora u vezi sa razmatranjem kriminalnih radnji i grešaka u reviziji finansijskih izveštaja*.
- 2) Ovi odgovori mogu obuhvatati naglašavanje potrebe da revizorski tim održava stav profesionalnog skepticizma pri prikupljanju i oceni revizijskih dokaza, uključivanje iskusnijih kadrova ili kadrova sa posebnim veštinama ili angažovanje stručnjaka, dodatni nadzor ili uključivanje dodatnih elemenata nepredvidljivosti pri odabiru daljih revizijskih postupaka koji će se vršiti. Pored toga, revizor može kao sveobuhvatan odgovor da izvrši opšte promene prirode, vremena ili obima revizijskih postupaka, na primer, obavljanjem postupaka suštinskog ispitivanja na kraju izveštajnog perioda umesto u nekom ranijem periodu.
- 3) Na procenu rizika materijalno značajne greške na nivou finansijskog izveštaja utiče revizorovo razumevanje kontrolnog okruženja. Efektivno kontrolno okruženje može omogućiti revizoru da se više pouzda u internu kontrolu i pouzdanost revizijskih dokaza generisanih unutar klijenta revizije, i tako, na primer, dozvoliti revizoru da obavi neke revizijske procedure u toku izveštajnog perioda, umesto na kraju izveštajnog perioda. Ukoliko postoje slabosti u kontrolnom okruženju, revizor obično obavlja više revizijskih postupaka na kraju perioda, prikuplja opsežnije revizijske dokaze postupcima suštinskog ispitivanja, modifikuje prirodu revizijskih postupaka da bi stekao uverljivije revizijske dokaze, ili povećava broj lokacija koje treba uključiti u delokrug revizije. Stoga su ova razmatranja u značajnoj vezi sa opštim pristupom revizora - *na primer: naglašavanjem postupaka suštinskog ispitivanja (suštinski pristup) ili pristupom korišćenja testova kontrola i postupaka suštinskog ispitivanja (kombinovani pristup)*.

3.2. Revizijski postupci kao odgovor na rizike materijalno pogrešnih iskaza na nivou tvrdnje

- 1) Od revizora se zahteva da osmisli i obavi dalje revizijske postupke čija su priroda, vreme i obim odgovarajući za procenjene rizike materijalno pogrešnog iskazivanja na nivou tvrdnje. Cilj je ustanoviti jasnu vezu između prirode, vremena i obima daljih revizijskih postupaka i procene rizika. U osmišljavanju daljih revizijskih postupaka, revizor razmatra pitanja kao što su:
 - značaj rizika i
 - verovatnoća materijalno pogrešnog iskazivanja.
- 2) Odabir kadrova za određeno angažovanje odražava revizorovu procenu rizika koja se zasniva na razumevanju:
 - klijenta revizije,
 - karakteristika klasa transakcija, salda računa ili odgovarajućih obelodanjivanja,
 - prirode specifičnih kontrola koje koristi klijent revizije, a posebno da li su one manuelne ili automatske i
 - da li revizor očekuje da pribavi revizijske dokaze da bi utvrdio da li su kontrole klijenta revizije delotvorne u sprečavanju, ili otkrivanju i ispravljanju materijalno pogrešnih iskaza.
- 3) Priroda revizijskih postupaka od najvećeg je značaja kao odgovor na procenjene rizike.
- 4) Revizorova procena utvrđenih rizika na nivou tvrdnje pruža osnovu za razmatranje odgovarajućeg revizijskog pristupa osmišljavanju i obavljanju daljih revizijskih postupaka. U nekim slučajevima, revizor može odlučiti da se obavljanjem testova kontrole može efektivno odgovoriti na procenjeni rizik materijalno pogrešnog iskazivanja za određenu tvrdnju. U drugim slučajevima, revizor može utvrditi da je obavljanje postupaka suštinskog ispitivanja jedino odgovarajuće za određene tvrdnje i, stoga, revizor isključuje efekte kontrola iz relevantne procene rizika. Naime, revizorskim postupcima procene rizika mogu da ne budu identifikovane efektivne kontrole značajne za tvrdnju, ili testiranje operativne efektivnosti kontrola može da bude neefikasno. Međutim, revizor treba da bude uveren da bi obavljanje samo postupaka suštinskog ispitivanja za određenu tvrdnju bilo efektivno za svrhu svođenja rizika materijalne greške na prihvatljivo nizak nivo. Revizor često može utvrditi da je kombinovani pristup, u kojem se koriste i testovi operativne efektivnosti kontrola i postupci suštinskog ispitivanja, delotvoran. Bez obzira na odabrani pristup, revizor osmišljava i sprovodi postupke suštinskog ispitivanja za svaku materijalno značajnu klasu transakcija, salda računa i obelodanjivanja.
- 5) U slučaju vrlo malih klijenata revizije, moguće je da nema mnogo kontrolnih aktivnosti koje bi revizor mogao identifikovati. Iz tog razloga, verovatno će naredni postupci biti prevashodno postupci suštinskog ispitivanja. U tim slučajevima,

revizor razmatra da li je u odsustvu kontrola moguće prikupiti dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza.

3.2.1. Testovi kontrola

- 1) Od revizora se zahteva da obavi testove kontrola u slučajevima kada revizorova procena rizika uključuje određena očekivanja u vezi sa operativnom efektivnošću kontrola ili kada sami postupci suštinskog ispitivanja ne mogu pružiti dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza na nivou tvrdnje.
- 2) Kada revizorova procena rizika materijalne greške na nivou tvrdnje uključuje očekivanje da kontrole funkcionišu efektivno, revizor treba da obavi testove kontrola kako bi pribavio dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza da su kontrole funkcionisale efektivno tokom perioda za koji se vrši revizija.
- 3) Revizorova procena rizika materijalne greške na nivou tvrdnje može obuhvatati očekivanje u vezi sa operativnom efektivnošću kontrolei u tom slučaju revizor obavlja testove kontrola da bi pribavio revizijske dokaze koji se odnose na njihovu operativnu efektivnost. Testovi operativne efektivnosti kontrola obavljaju se samo na kontrolama za koje je revizor utvrdio da su osmišljene na odgovarajući način sa ciljem sprečavanja ili otkrivanja i ispravljanja materijalnih grešaka u okviru tvrdnje.

1) Vrste i obim testova kontrola

- 1) Revizor bira revizijske postupke da bi se uverio u operativnu efektivnost kontrola. Kako se planirani nivo uveravanja povećava, revizor traži pouzdanije revizijske dokaze. U slučajevima kada revizor usvaja pristup koji se prvenstveno sastoji od testova kontrola, posebno u vezi sa rizikom, pri čemu nije moguće ili nije praktično pribaviti dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza samo postupcima suštinskog ispitivanja, revizor najčešće sprovodi testove kontrola kako bi stekao veći nivo uverenosti u njihovu operativnu efektivnost.
- 2) Revizor treba da obavi druge revizijske postupke, u kombinaciji sa upitima kako bi testirao operativnu efektivnost kontrola. Iako se razlikuju od procesa sticanja razumevanja osmišljenosti i primene kontrola, testovi operativne efektivnosti kontrola obično uključuju iste vrste revizijskih postupaka korišćenih za ocenu osmišljenosti i primene kontrola, a takođe mogu uključivati ponovnu primenu kontrole od strane revizora. Budući da samo sprovođenje upita nije dovoljno, revizor koristi kombinaciju revizijskih postupaka da bi prikupio dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza o operativnoj efektivnosti kontrole. Kontrole koje se testiraju vršenjem upita u kombinaciji sa proverom ili ponovnim obavljanjem obično pružaju veći nivo uveravanja nego kontrole čiji se revizijski dokazi sastoje samo od upitnika i opservacije. *Na primer, revizor može izvršiti upit i razmatrati postupke klijenta revizije za otvaranje pošte i obradu novčanih uplatnica da bi proverio operativnu efektivnost kontrola za*

novčane uplatnice. S obzirom da je razmatranje značajno samo za trenutak u kojem se vrši, revizor obično dopunjuje opservaciju upitnikom za zaposlene u klijentu revizije, a takođe može proučiti dokumentaciju o funkcionisanju ovih kontrola u drugim periodima tokom perioda revizije kako bi pribavio dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza.

- 3) Priroda određene kontrole utiče na vrstu revizijskih postupaka neophodnih za pribavljanje revizijskih dokaza o tome da li je kontrola efektivno funkcionisala u svim relevantnim vremenima tokom perioda za koji se vrši revizija. Za neke kontrole, dokazi o efektivnosti funkcionisanja mogu se naći u dokumentaciji. U takvim slučajevima, revizor može odlučiti da proveri dokumentaciju da bi pribavio revizijske dokaze o efektivnosti funkcionisanja. Međutim, za druge kontrole takva dokumentacija ne mora da postoji ili možda nije relevantna. *Na primer, dokumentacija ne mora postojati za neke faktore u kontrolnom okruženju, kao što je dodeljivanje nadležnosti i odgovornosti, ili za neke vrste kontrolnih aktivnosti, kao što su kontrolne aktivnosti koje se sprovode putem računara.* U takvim slučajevima, revizijski dokazi o efektivnosti funkcionisanja mogu se pribaviti sprovođenjem upita u kombinaciji sa drugim revizijskim postupcima kao što je opservacija ili primena revizijskih tehnika uz pomoć računara.
- 4) U osmišljavanju testova kontrola, revizor razmatra potrebu za pribavljanjem revizijskih dokaza koji će potvrditi uspešno funkcionisanje kontrola direktno povezanih sa tvrdnjama, kao i drugih indirektnih kontrola od kojih te kontrole zavise. *Na primer, revizor može smatrati klijentov izveštaj o neuobičajenom slučaju prodaje na kredit iznad dozvoljenog kreditnog limita potrošaču direktnom kontrolom povezanom sa tvrdnjom.* U tim slučajevima, revizor razmatra efektivnost pregleda izveštaja i kontrole vezane za tačnost informacija o izveštaju (na primer, opšte kompjuterske kontrole).
- 5) Kao odgovor na procenjeni rizik, revizor može osmisлити proveru kontrola koja će se obavljati istovremeno sa detaljnom proverom iste transakcije. Cilj provere kontrola je procena da li je kontrola efektivno funkcionisala. Cilj detaljnih testova je otkrivanje materijalno pogrešnog iskaza na nivou tvrdnje. Mada su ovi ciljevi različiti, oba se mogu istovremeno ostvariti sprovođenjem provere kontrola i detaljne provere iste transakcije, što je poznato kao provera dvostruke svrhe. Na primer, revizor može pregledati fakturu da bi utvrdio da li je odobrena i da bi prikupio suštinski revizijski dokaz o transakciji. Revizor brižljivo razmatra osmišljenost i procene tih testova, kako bi ostvario oba cilja.
- 6) Odsustvo otkrića pogrešnih iskaza postupcima suštinskog ispitivanja ne pruža revizijski dokaz da su testirane kontrole vezane za tvrdnju efektivne. Međutim, pogrešna iskazivanja koja revizor otkrije postupcima suštinskog ispitivanja, revizor razmatra pri ocenjivanju efektivnosti funkcionisanja odgovarajućih kontrola. Materijalno pogrešan iskaz otkriven revizijskim postupcima, koji nije otkrilo klijent revizije, obično ukazuje na postojanje materijalnih slabosti interne kontrole, o čemu se obaveštavaju rukovodstvo klijenta revizije i lica odgovorna za upravljanje.

- 7) Revizor osmišljava testove kontrole kako bi pribavio dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza da su kontrole efektivno funkcionisale tokom celog perioda oslanjanja na njih. Pitanja koja revizor može razmatrati prilikom određivanja obima revizijskih testova kontrole uključuju sledeće:
 1. učestalost rada kontrole klijenta revizije tokom perioda,
 2. dužinu vremena tokom perioda revizije u kom se revizor oslanja na efektivno funkcionisanje kontrole,
 3. značaj i pouzdanost revizijskih dokaza koje treba pribaviti kao podršku pretpostavci da se kontrolom sprečavaju ili otkrivaju i ispravljaju materijalne greške na nivou tvrdnje,
 4. obim u kom se revizijski dokazi pribavljaju iz testova drugih kontrola povezanih sa tvrdnjom,
 5. obim u kom revizor planira da se osloni na efektivnost funkcionisanja kontrole pri proceni rizika (i time smanji obim postupaka suštinskog ispitivanja pouzdanosti takve kontrole) i
 6. očekivano odstupanje od kontrole.
- 8) Što se revizor više oslanja na efektivnost funkcionisanja kontrola pri proceni rizika, veći je obim revizorovih testova kontrola. Pored toga, kako raste stopa očekivanog odstupanja kontrole, revizor povećava obim testiranja kontrole. Međutim, revizor razmatra da li stopa očekivanog odstupanja ukazuje na to da kontrola neće biti dovoljna za svođenje rizika materijalno pogrešnog iskazivanja na nivou tvrdnje na nivo koji procenjuje revizor. Ukoliko se očekuje da će stopa odstupanja biti suviše visoka, revizor može da odluči da testovi kontrola za određenu tvrdnju nisu efektivni.
- 9) Zbog inherentne doslednosti obrade pomoću informacionih tehnologija, revizor ne mora da poveća obim testiranja automatske kontrole. Automatska kontrola treba da funkcioniše dosledno, osim ukoliko program (uključujući tabele, datoteke ili trajne podatke koje koristi program) nije promenjen. Kada revizor utvrdi da automatska kontrola funkcioniše kao što je planirano (što se može utvrditi kada se kontrola prvobitno primeni, ili na neki drugi datum) revizor razmatra sprovođenje testova kako bi utvrdio da kontrola i dalje efektivno funkcioniše. Ti testovi mogu uključivati provere da li su eventualne promene programa praćene i odgovarajućim promenama samih kontrola programa, da li se za obradu transakcija koristi odobrena verzija programa i da li su druge značajne opšte kontrole efektivne. Ovi testovi takođe mogu obuhvatati proveru mogućnosti da klijent revizije nije izvršilo neophodne promene programa, što može biti slučaj ukoliko klijent revizije koristi pakete softverskih aplikacija, a ne vrši redovne modifikacije ili održavanje. *Na primer, revizor može proveriti evidenciju administracije bezbednosti informacionih tehnologija kako bi pribavio dokaze da tokom perioda nije došlo do neovlašćenih pristupa.*

2) Vremenski raspored testova kontrola

- 1) Vreme vršenja testova kontrola zavisi od revizorovog cilja i određuje period oslanjanja na te kontrole. Ukoliko se testiraju kontrole u određenom vremenu, revizor pribavlja samo revizijske dokaze da su kontrole funkcionisale efektivno u tom vremenu. Međutim, ukoliko se testiraju kontrole tokom celog perioda, revizor pribavlja revizijske dokaze o efektivnosti funkcionisanja kontrola tokom tog perioda.
- 2) Revizorski dokazi koji se odnose samo na jednu vremensku tačku mogu biti dovoljni za potrebe revizora, na primer, kada testira kontrole fizičkog popisa zaliha klijenta revizije na kraju perioda. Ako, s druge strane, revizor traži revizijske dokaze o efektivnosti kontrole tokom perioda, revizijski dokazi koji se odnose samo na jednu tačku vremena mogu biti nedovoljni, pa revizor dopunjava te testove drugim testovima kontrola koji mogu da predstavljaju revizijski dokaz da je kontrola uspešno funkcionisala u odgovarajućim vremenskim trenucima u periodu za koji se vrši kontrola. Ti drugi testovi mogu se sastojati od testiranja nadzora kontrola od strane klijenta revizije.

3) Korišćenje revizijskih dokaza prikupljenih tokom izveštajnog perioda

- 1) Kada revizor pribavlja revizijske dokaze o efektivnosti funkcionisanja kontrola tokom perioda, revizor treba da odredi koje dodatne revizijske dokaze treba pribaviti za ostatak perioda. Prilikom utvrđivanja, revizor razmatra značaj procenjenih rizika materijalno pogrešnog iskazivanja na nivou tvrdnje, specifične kontrole testirane tokom datog perioda, stepen pribavljenih revizijskih dokaza o efektivnosti funkcionisanja tih kontrola, dužinu preostalog perioda, obim do kojeg revizor namerava da smanji dalje postupke suštinskog ispitivanja na osnovu pouzdanosti kontrola i kontrolnog okruženja. Revizor pribavlja revizijske dokaze o prirodi i obimu svake značajne promene u internoj kontroli, uključujući promene u informacionom sistemu, procesima i zaposlenima koje su nastale u toku izveštajnog perioda.
- 2) Dodatni revizijski dokazi mogu se pribaviti, na primer, proširenjem testiranja efektivnosti funkcionisanja kontrola na ostatak perioda ili testiranjem nadzora kontrola od strane klijenta revizije.

4) Korišćenje revizijskih dokaza prikupljenih tokom prethodnih izveštajnih perioda

- 1) Ukoliko revizor planira da koristi revizijske dokaze o efektivnosti funkcionisanja kontrola pribavljene u prethodnim revizijama, revizor treba da pribavi revizijske dokaze o tome da li su nastale promene u tim specifičnim kontrolama nakon prethodne revizije. Revizor pribavlja revizijske dokaze o nastanku promena, vršenjem upita u kombinaciji sa opservacijom ili proverom, kako bi potvrdio razumevanje tih specifičnih kontrola. Revizor pribavlja revizijske dokaze da bi utvrdio da li je došlo do promena u automatizovanoj kontroli koje utiču na njeno dalje efektivno funkcionisanje, na primer, postavljanjem pitanja rukovodstvu ili proverom unosa koji bi ukazali na promene kontrola.

Razmatranje revizijskih dokaza o ovim promenama može uvećati ili umanjiti obim očekivanih revizijskih dokaza o efektivnom funkcionisanju kontrola, koji je potrebno pribaviti u tekućem periodu.

- 2) Ukoliko revizor planira da se osloni na kontrole koje su promenjene od trenutka kada su poslednji put testirane, revizor treba da testira efektivnost funkcionisanja tih kontrola u tekućoj reviziji. Promene mogu uticati na relevantnost revizijskih dokaza pribavljenih u prethodnim periodima tako da ovi dokazi više ne mogu biti osnov za dalje oslanjanje na njih. *Na primer, promene u sistemu koje omogućavaju klijentu revizije da dobije novi izveštaj od sistema verovatno neće uticati na značaj revizijskih dokaza iz prethodnog perioda; međutim promena koja dovodi do toga da se podaci akumuliraju ili izračunavaju na drugačiji način, utiče na značaj.*
- 3) Ukoliko revizor planira da se osloni na kontrole koje nisu promenjene od trenutka kada su poslednji put testirane, revizor treba da testira efektivnost funkcionisanja tih kontrola barem jednom prilikom svake treće revizije. Revizor se ne može osloniti na revizijske dokaze o efektivnosti funkcionisanja kontrola pribavljene u ranijim revizijama za kontrole koje su promenjene od perioda kada su poslednji put testirane ili za kontrole kojima se umanjuje značajan rizik. Odluka revizora da li da se osloni na revizijske dokaze pribavljene u ranijim revizijama za druge kontrole predmet je profesionalne procene. Pored toga, dužina perioda između ponovnog testiranja tih kontrola takođe je pitanje profesionalne procene, ali ne može biti veća od dve godine.
- 4) Pri razmatranju da li je svrsishodno koristiti revizijske dokaze o efektivnosti funkcionisanja kontrola, pribavljene u prethodnim revizijama i, ukoliko jeste, pri razmatranju trajanja perioda koji može proći pre ponovnog testiranja neke kontrole, revizor razmatra sledeće:
 1. efektivnost ostalih elementa interne kontrole, uključujući kontrolno okruženje, nadgledanje kontrola klijenta revizije i proces procene rizika klijenta revizije,
 2. rizike koji proističu iz karakteristika kontrole, uključujući razmatranje da li su kontrole manuelne ili automatske,
 3. efektivnost opštih IT kontrola,
 4. efektivnost kontrole i njenu primenu u klijentu revizije, uključujući prirodu i obim odstupanja kod primene kontrole, na osnovu testiranja efektivnog funkcionisanja u toku ranijih revizija,
 5. da li odsustvo promena u određenoj kontroli nameće rizik usled izmenjenih okolnosti i
 6. rizik materijalno pogrešnog iskazivanja i stepen oslanjanja na kontrolu.
- 5) Uopšteno, što je veći rizik materijalno pogrešnog iskazivanja ili veće oslanjanje na kontrole, verovatno je da će period između testiranja biti kraći. Činioci koji obično skraćuju dužinu perioda ponovnog testiranja kontrola, ili uzrokuju sumnju u revizijske dokaze pribavljene u ranijim revizijama, obuhvataju sledeće:

1. slabo kontrolno okruženje,
 2. slab nadzor nad kontrolama,
 3. značajno učešće manualnog rada u relevantnim kontrolama,
 4. promene kadrova koje značajno utiču na primenu kontrole,
 5. promenjene okolnosti koje ukazuju na potrebu za promenama kontrola i
 6. slabost opštih IT kontrola.
- 6) Kada postoji određeni broj kontrola za čiju proveru efikasnosti je revizor odlučio da je svrsishodno koristiti revizijske dokaze pribavljene u ranijim revizijama, revizor treba da testira efektivnost funkcionisanja dela ovih kontrola u toku svake revizije. Pored pružanja revizijskih dokaza o efektivnom funkcionisanju kontrola testiranih u tekućoj reviziji, sprovođenje testova pruža posredne dokaze o kontinuiranoj efektivnosti kontrolnog okruženja i time doprinosi pri odlučivanju da li je svrsishodno oslanjati se na revizijske dokaze pribavljene u ranijim revizijama. Dakle, kada revizor odluči da je svrsishodno koristiti revizijske dokaze pribavljene u ranijim revizijama za određeni broj kontrola, revizor planira da testira zadovoljavajući deo ovih kontrola u svakom periodu revizije, pri čemu se, kao minimum, svaka kontrola testira najmanje u svakoj trećoj reviziji.
- 7) Kada revizor odluči da je procenjeni rizik materijalne greške na nivou tvrdnje značajan rizik i revizor planira da se osloni na efektivnost funkcionisanja kontrola čiji je cilj da umanje taj značajan rizik, revizor treba da pribavi revizijske dokaze o efektivnosti funkcionisanja tih kontrola, testiranjem kontrola u tekućem periodu. Što je veći rizik materijalno pogrešnog iskazivanja, više je revizijskih dokaza koje revizor pribavlja kako bi utvrdio da odgovarajuće kontrole efektivno funkcionišu. Shodno tome, iako revizor pri osmišljavanju testova kontrola radi umanjenja značajnog rizika često razmatra informacije pribavljene u ranijim revizijama, ne oslanja se na revizijske dokaze o efektivnosti funkcionisanja kontrola iz prethodne revizije, već pribavlja revizijske dokaze o efektivnom funkcionisanju kontrola u tekućem periodu.

3.3. Obim specifičnih revizijskih postupaka

- 1) Obim revizijskih postupaka procenjuje revizor nakon razmatranja materijalnosti, procenjenog rizika i stepena uveravanja koji revizor planira da stekne. Revizor obično povećava obim revizijskih postupaka kako se povećava rizik materijalno pogrešnog iskazivanja. Međutim, veći obim revizijskih postupaka je delotvoran samo ako je revizijski postupak odgovarajući za specifičan rizik; dakle, priroda revizijskog postupka je najznačajnije pitanje.
- 2) Kada revizor, u skladu *MSR 315*, utvrdi da nije moguće ili nije izvodljivo svesti rizik materijalne greške na nivou tvrdnje na prihvatljivo nizak nivo na osnovu revizijskih dokaza dobijenih samo putem postupaka suštinskog ispitivanja, revizor

zor treba da izvrši testiranje odgovarajućih kontrola, kako bi prikupio revizijske dokaze o njihovoj operativnoj efektivnosti. *Na primer, u MSR 315 je opisano da revizor može otkriti da je nemoguće osmisliti efektivne postupke suštinskog ispitivanja koji će pružiti dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza na nivou tvrdnje, ukoliko klijent revizije obavlja svoje poslove koristeći informacione tehnologije, a dokumentacija o transakcijama nije sačinjena ili sačuvana na drugi način osim preko kompjuterskog informacionog sistema.*

- 3) Testiranje operativne efektivnosti kontrola razlikuje se od pribavljanja revizijskih dokaza da kontrole postoje. Kada se pribavljaju revizijski dokazi o primeni, obavljanjem postupaka pronene rizika, revizor utvrđuje da postoje odgovarajuće kontrole i da ih klijent revizije primenjuje. Kada se testira operativna efektivnost kontrola, revizor pribavlja revizijske dokaze da kontrole funkcionišu efektivno. To podrazumeva pribavljanje revizijskih dokaza o tome da su kontrole primenjivane u odgovarajućim trenucima tokom perioda u kom se vrši revizija, o doslednošću sa kojom su primenjivane i ko ih je primenjivao ili na koji način. Ako su u različitim vremenima tokom perioda za koji se vrši revizija korišćene značajno različite kontrole, revizor razmatra pojedinačno svaku od njih. Revizor može da odredi da je delotvorno testirati operativnu efektivnost kontrola istovremeno sa ocenjivanjem njihove strukture i pribavljanjem revizijskih dokaza o njihovoj primeni.
- 4) Iako određeni postupci procene rizika koje revizor obavlja da bi ocenio kontrole i utvrdio da su primenjene ne moraju biti posebno osmišljeni kao testovi kontrola, oni ipak obezbeđuju revizijske dokaze o operativnoj efektivnosti kontrola, i posledično, služe kao testovi kontrola. *Na primer, revizor može postavljati pitanje kako rukovodstvo koristi budžete, analizirati kako ono poredi mesečne budžetirane i stvarne troškove i proveravati izveštaje koji se odnose na analizu razlika budžetiranih i stvarnih iznosa.* Ove revizijske procedure pružaju informacije o osmišljenosti politika budžetiranja klijenta revizije i da li su one u primeni, a takođe mogu pružiti revizijske dokaze o efektivnosti funkcionisanja politika budžetiranja u sprečavanju ili otkrivanju materijalno pogrešnog iskazivanja u klasifikaciji troškova. U takvim slučajevima, revizor razmatra da li su dovoljni revizijski dokazi pribavljeni ovakvim revizijskim postupcima.

3.4. Postupci suštinskog ispitivanja

- 1) Postupci suštinskog ispitivanja se vrše sa ciljem otkrivanja materijalno pogrešnih iskaza na nivou tvrdnje i obuhvataju detaljne provere klasa transakcija, salda računa i obelodanjivanja i suštinske analitičke postupke. Revizor planira i sprovodi postupke suštinskog ispitivanja kao odgovor na procenjeni rizik materijalno pogrešnog iskazivanja.
- 2) Bez obzira na procenjeni rizik materijalne greške, revizor treba da osmisli i sprovede suštinske postupke za svaku materijalno značajnu klasu transakcija, salda računa ili obelodanjivanja. Ovaj zahtev odražava činjenicu da je revizorska pro-

cena rizika rezultat prosuđivanja i da ne mora biti dovoljno precizna za svrhe utvrđivanja svih rizika materijalno pogrešnog iskazivanja. Osim toga, postoje inherentna ograničenja interne kontrole, uključujući mogućnost zaobilaženja kontrola od strane rukovodstva klijenta revizije. Shodno tome, iako revizor može da utvrdi da se rizik materijalno pogrešnih iskaza može svesti na prihvatljivo nizak nivo, sprovođenjem samo testova kontrola u vezi određene tvrdnje povezane sa klasom transakcija, saldnom računa ili obelodanjivanjem, revizor uvek sprovodi postupke suštinskog ispitivanja za svaku materijalno značajnu klasu transakcija, saldo računa ili obelodanjivanje.

- 3) Obim postupaka suštinskog ispitivanja zavisi od visine rizika materijalno značajnog pogrešnog iskaza. Što je taj rizik veći veći je i obim postupaka suštinskog ispitivanja. S obzirom da rizik materijalno pogrešnog iskazivanja uzima u obzir internu kontrolu, obim suštinskih postupaka ispitivanja može se povećati usled nezadovoljavajućih rezultata provere efektivnosti funkcionisanja kontrola. Međutim, veći obim revizijskih postupaka svrsishodan je samo ukoliko je sam revizijski postupak relevantan za određeni rizik.
- 4) U osmišljavanju detaljnih testova, obim testiranja obično je izražen veličinom uzorka, na koji utiče rizik materijalno pogrešnog iskazivanja. Međutim, revizor takođe razmatra druga pitanja, uključujući da li je efektivnije koristiti druge selektivne načine testiranja, kao što je izbor velikih ili neuobičajenih stavki iz populacije, što je suprotno postupku reprezentativnog uzorkovanja ili stratifikovanja populacije na homogene podpopulacije radi uzorkovanja. Prilikom osmišljavanja suštinskih analitičkih postupaka, revizor razmatra veličinu razlike u odnosu na očekivanja koja se može prihvatiti bez daljeg istraživanja. Na ovo razmatranje prevashodno utiču materijalnost i usklađenost sa željenim nivoom uveravanja. Određivanje ovog iznosa uključuje razmatranje verovatnoće da se kombinacija pogrešnih iskaza u određenom saldu računa, klase transakcija ili obelodanjivanju može agregacijom uvećati do neprihvatljivog iznosa. Prilikom osmišljavanja suštinskih analitičkih procedura, revizor povećava željeni nivo uveravanja kako rizik materijalno pogrešnog iskazivanja raste.

1) Postupci suštinskog ispitivanja koji se odnose na proces finalizovanja finansijskih izveštaja

- 1) Revizorski postupci suštinskog ispitivanja treba da obuhvataju sledeće revizijske postupke povezane sa procesom zatvaranja finansijskog izveštaja:
 1. usaglašavanje finansijskih izveštaja sa osnovnim računovodstvenim evidencijama i
 2. ispitivanje unosa u glavnu knjigu i drugih prilagođavanja izvršenih tokom pripremanja finansijskih izveštaja.
- 2) Priroda i obim revizorskog ispitivanja unosa u glavnu knjigu i drugih prilagođavanja zavise od prirode i složenosti procesa finansijskog izveštavanja klijenta revizije i povezanih rizika materijalno pogrešnog iskazivanja.

2) Postupci suštinskog ispitivanja kao odgovor na značajne rizike

- 1) Kada revizor utvrdi da procenjeni rizik materijalno pogrešnog iskazivanja na nivou tvrdnje predstavlja značajan rizik, treba da sprovede postupke suštinskog ispitivanja koji su odgovarajući za taj rizik. Na primer, ukoliko revizor utvrdi da je rukovodstvo klijenta revizije pod pritiskom da zadovolji očekivanja u vezi sa zaradama, može postojati rizik da rukovodstvo preuveliča prodaju tako što će, nepravilno priznati prihode po osnovu prodaje, bez obzira na uslove ugovora koji ne dozvoljavaju takvo priznavanje, ili izvršiti fakturisanje pre isporuke. U tim slučajevima revizor može, na primer, osmisliti procedure potvrđivanja od eksternih strana, kako bi ne samo potvrdio nenaplaćene iznose, već i da bi potvrdio detalje prodaje, uključujući datum, prava povraćaja i uslove isporuke. Osim toga, revizor može utvrditi da je efektivno dopuniti eksterne potvrde vršenjem upita kod zaposlenih koji ne rade u odseku finansija klijenta revizije, a u vezi sa svim promenama u prodajnim angažmanima i uslovima isporuke.
- 2) Kada se pristup značajnim rizicima sastoji samo od postupaka suštinskog ispitivanja, revizijske procedure svrsishodne za razmatranje ovih značajnih rizika sastoje se samo od detaljnih testova, ili kombinacije detaljnih testova i suštinskih analitičkih postupaka, revizor osmišljava prirodu, vreme i obima postupaka suštinskog ispitivanja značajnih rizika. Da bi se pribavilo dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza, postupci suštinskog ispitivanja povezani sa značajnim rizicima najčešće se osmišljavaju radi pribavljanja revizijskih dokaza visoke pouzdanosti.
- 3) Suštinske analitički postupci su, opšte posmatrano, primenljiviji na transakcije većeg obima koje su predvidljive tokom vremena. Detaljni testovi su obično korisniji za pribavljanje revizijskih dokaza o određenim tvrdnjama o saldima računa, uključujući postojanje i vrednovanje. U nekim situacijama revizor može utvrditi da je sprovođenje samo suštinskih analitičkih postupaka dovoljno za svođenje rizika materijalno pogrešnog iskazivanja na prihvatljivo nizak nivo. *Na primer, revizor može utvrditi da je sprovođenje samo suštinskih analitičkih postupaka dovoljno kao odgovor na procenjeni rizik materijalno pogrešnog iskazivanja koja se odnose na klasu transakcija ukoliko je revizorova procena rizika podržana revizijskim dokazima pribavljenim tokom testiranja efektivnosti funkcionisanja kontrola.* U drugim situacijama, revizor može utvrditi da su samo detaljni testovi prikladni, ili da kombinacija suštinskih analitičkih postupaka i detaljnih testova najbolje odgovora procenjenim rizicima.
- 4) Revizor osmišljava detaljne testove koji odgovaraju procenjenom riziku, sa ciljem pribavljanja dovoljnih odgovarajućih revizijskih dokaza kako bi bio dostignut planirani nivo pouzdanosti na nivou tvrdnje. Pri kreiranju suštinskih postupaka ispitivanja koji se odnose na tvrdnje postojanja ili nastanka, revizor vrši odabir stavki sadržanih u finansijskom izveštaju i prikuplja relevantne revizijske dokaze. S druge strane, u osmišljavanju revizijskih postupaka koji se odnose na tvrdnju potpunosti, revizor vrši odabir iz revizijskih dokaza

koji ukazuju na to da stavka treba da bude uključena u odgovarajući iznos u finansijskom izveštaju i istražuje da li je ta stavka zaista i uključena. Na primer, revizor može proveriti niz gotovinskih isplata da bi utvrdio da li je neka nabavka izostavljena iz evidencije obaveza.

- 5) Prilikom osmišljavanja suštinskih analitičkih postupaka, revizor razmatra pitanja kao što su:
 - prikladnost primene suštinskih analitičkih postupaka s obzirom na tvrdnje,
 - pouzdanost podataka, internih ili eksternih, na osnovu kojih je razvijeno očekivanje evidentiranih iznosa ili racija,
 - da li je očekivanje dovoljno precizno za otkrivanje materijalnih grešaka na željenom nivou pouzdanosti,
 - prihvatljivi iznos razlike evidentiranih iznosa i očekivanih vrednosti.
- 6) Revizor razmatra testiranje postojećih kontrola, pripreme informacija klijenta revizije koje je koristio revizor u analitičkim postupcima. Kada su te kontrole efektivne, revizor ima veće poverenje u pouzdanost informacija, a time i u rezultate analitičkih postupaka. Alternativno, revizor može razmatrati da li su informacije bile predmet revizijskog testiranja u tekućem ili prethodnom periodu.

3) Vreme sprovođenja postupaka suštinskog ispitivanja

- 1) Kada se postupci suštinskog ispitivanja sprovedu u toku perioda, revizor treba da izvrši naknadne suštinske postupke ispitivanja ili suštinske postupke ispitivanja, u kombinaciji sa testovima kontrola kako bi obuhvatio preostali period, na osnovu čega stiče razuman osnov za proširenje revizijskih zaključaka do kraja perioda.
- 2) U nekim slučajevima, postupci suštinskog ispitivanja se mogu obaviti u toku perioda. Ovo, međutim, povećava rizik da na kraju perioda postoje greške koje revizor nije otkrio. Ovaj rizik se povećava kako se povećava dužina ostatka perioda. Pri razmatranju da li treba izvršiti postupke suštinskog ispitivanja u toku perioda, revizor razmatra faktore kao što su:
 1. kontrolno okruženje i druge relevantne kontrole,
 2. raspoloživost informacija neophodnih za revizijske postupke u kasnijem periodu,
 3. cilj postupaka suštinskih ispitivanja,
 4. procenjeni rizik materijalno pogrešnog iskazivanja,
 5. priroda klase transakcija ili salda računa i povezanih tvrdnji i
 6. sposobnost revizora da obavi odgovarajuće postupke suštinskog ispitivanja ili postupke suštinskog ispitivanja u kombinaciji sa testovima kontrola da bi obuhvatio ostatak perioda, a sa ciljem smanjenja rizika da pogrešna iskazivanja koja postoje na kraju perioda ne budu otkrivena.

- 3) Iako se od revizora ne zahteva da pribavi revizijske dokaze o efektivnosti funkcionisanja kontrola da bi imao pouzdan osnov za proširenje revizorskih zaključaka donetih u toku perioda na kraj perioda, revizor razmatra da li je dovoljno sprovesti samo postupke suštinskog ispitivanja da bi se obuhvatio ostatak perioda. Ukoliko revizor zaključi da samo postupci suštinskog ispitivanja neće biti dovoljni, sprovode se testovi efektivnosti funkcionisanja značajnih kontrola ili se postupci suštinskog ispitivanja obavljaju na kraju perioda.
- 4) Kada revizor utvrdi rizik materijalno pogrešnog iskazivanja po osnovu kriminalne radnje, jedan od odgovora na takve rizike može biti i promena vremenskog rasporeda sprovođenja revizijskih postupaka. *Na primer, revizor može zaključiti, s obzirom na rizike namernog pogrešnog iskazivanja ili manipulacije, da revizijski postupci za svrhe proširenja revizijskih zaključaka na kraj perioda neće biti efektivni.* U ovakvim slučajevima, revizor može zaključiti da postupke suštinskog ispitivanja treba obaviti na kraju ili pri kraju perioda izveštavanja, kao odgovor na utvrđene rizike materijalno pogrešnog iskazivanja usled kriminalne radnje.
- 5) Uobičajeno je da revizor poredi i usklađuje informacije koje se odnose na bilans na kraju perioda sa uporedivim informacijama iz međuperioda kako bi utvrdio postojanje neuobičajenih iznosa, proučio svaki takav iznos i obavio suštinske analitičke postupke ili detaljno testiranje prelaznog perioda. Kada revizor planira da obavi suštinske analitičke procedure za prelazni period, revizor razmatra da li su računi određenih klasa transakcija ili salda računa na kraju perioda dovoljno predvidljivi u smislu iznosa, relativnog značaja i sastava. Revizor razmatra da li su odgovarajuće procedure klijenta revizije odgovarajuće i primenljive za svrhe analize i usklađivanja tih klasa transakcija ili salda računa u toku perioda, kao i za utvrđivanje odgovarajućih računovodstvenih vremenskih razgraničenja. Osim toga, revizor razmatra da li informacioni sistem relevantan za finansijsko izveštavanje može da obezbedi informacije u vezi sa saldima na kraju perioda, kao i transakcije nastale u preostalom periodu, koje su dovoljne za ispitivanje: značajnih neuobičajenih transakcija ili unosa (uključujući one blizu ili na kraju perioda); drugih uzroka značajnih fluktuacija, ili očekivanih fluktuacija koje nisu nastale ili promena u sastavu klasa transakcija ili salda računa. Suštinski postupci koji se odnose na preostali period zavise od toga da li je revizor izvršio testove kontrola.
- 6) Ukoliko su pogrešna iskazivanja otkrivena u klasama transakcija ili saldima računa u toku perioda, revizor obično modifikuje odgovarajuću procenu rizika i planiranu prirodu, vreme ili obim suštinskih postupaka ispitivanja koji se odnose na preostali period i na te klase transakcija ili salda računa, ili proširuje obim i ponavlja te revizijske postupke na kraju perioda.
- 7) Korišćenje revizijskih dokaza pribavljenih postupcima suštinskih ispitivanja sprovedenih u prethodnoj reviziji nije dovoljno za snižavanje rizika materijalno pogrešnog iskazivanja u tekućem periodu. U većini slučajeva, revizijski dokazi iz postupaka suštinskih ispitivanja izvršenih u prethodnoj reviziji predstavljaju

slab ili nikakav revizijski dokaz za tekući period. Da bi se u tekućem periodu mogli koristiti revizijski dokazi pribavljeni u prethodnoj reviziji kao suštinski dokazi, takvi revizijski dokazi i povezani sadržaji ne smeju se fundamentalno promeniti. Primer revizijskih dokaza pribavljenih postupcima suštinskih ispitivanja sprovedenih u prethodnom periodu, a koja mogu biti značajna u tekućoj godini, jeste pravno mišljenje koje se odnosi na emitovanje hartija od vrednosti a koje se nije promenilo tokom tekućeg perioda. Ukoliko revizor planira da koristi revizijske dokaze pribavljene postupcima suštinskih ispitivanja u prethodnoj reviziji, obavlja odgovarajuće revizijske postupke u tekućem periodu, kako bi utvrdio da li su revizijski dokazi i dalje relevantni.

3.5. Adekvatnost prikazivanja i obelodanjivanja

- 1) Revizor treba da sprovede revizijske postupke kako bi procenio da li je ukupna prezentacija finansijskih izveštaja, uključujući i povezana obelodanjivanja, u skladu sa primenljivim okvirom finansijskog izveštavanja.
- 2) Revizor razmatra da li su pojedinačni finansijski izveštaji prikazani na način koji odražava odgovarajuću klasifikaciju i opis finansijskih informacija. Prezentacija finansijskih izveštaja u skladu sa primenljivim okvirom finansijskog izveštavanja takođe uključuje odgovarajuće obelodanjivanje materijalno značajnih sadržaja. Ti sadržaji odnose se na oblik uređenja i sadržaj finansijskih izveštaja i dodatnih napomena, uključujući, na primer, korišćenu terminologiju, nivo datih detalja, klasifikaciju stavki u izveštajima, i osnove prikazanih iznosa. Revizor razmatra da li je rukovodstvo trebalo da obelodani određeni sadržaj u svetlu okolnosti i činjenica kojih je revizor bio svestan u to vreme. Prilikom obavljanja procene ukupne prezentacije finansijskih izveštaja, uključujući odgovarajuća obelodanjivanja, revizor razmatra procenjeni rizik materijalno pogrešnog iskazivanja na nivou tvrdnje.

3.6. Procena dovoljnosti i prikladnosti pribavljenih revizijskih dokaza

- 1) Revizor treba na osnovu obavljenih revizijskih postupaka i pribavljenih revizijskih dokaza da utvrdi da li su procene rizika materijalno pogrešnog iskazivanja na nivou tvrdnje i dalje prikladne.
- 2) Revizija finansijskih izveštaja je redovan kumulativni proces. Dokazi pribavljeni tokom sprovođenja planiranih revizijskih postupaka mogu navesti revizora da prilagodi prirodu, vreme ili obim drugih planiranih revizijskih postupaka. Revizorovu pažnju mogu privući informacije koje se značajno razlikuju od informacija na kojima se zasniva procena rizika. Na primer, obim pogrešnih iskaza otkrivenih sprovođenjem postupaka suštinskih ispitivanja može izmeniti revizorovu procenu rizika i ukazati na materijalnu slabost interne kontrole.

Osim toga analitičke procedure obavljene u fazi ukupne provere mogu ukazati na ranije neotkriven rizik materijalno pogrešnog iskazivanja. U tim slučajevima revizor treba ponovo da proceni planirane revizijske postupke na osnovu novog razmatranja procenjenih rizika za sve ili neke klase transakcija, salda računa ili obelodanjivanja i odgovarajuće tvrdnje.

- 3) Koncept efektivnosti funkcionisanja kontrola dopušta izvesna odstupanja u načinu primene kontrola od strane pravnog lica. Odstupanja od propisanih kontrola mogu uzrokovati faktori kao što su promena ključnih kadrova, značajne sezonske fluktuacije obima transakcija i ljudska greška. Kada se takva odstupanja otkriju tokom sprovođenja testova kontrola, revizor vrši posebne upite, kako bi shvatio njihovu suštinu i moguće posledice, na primer, postavljajući pitanja o vremenu promene kadrova na ključnim funkcijama interne kontrole. Revizor utvrđuje da li obavljeni testovi kontrola predstavljaju odgovarajuću osnovu za oslanjanje na kontrole, da li su neophodni dodatni testovi kontrola i da li eventualne rizike pogrešnog iskazivanja treba razmatrati primenom postupaka suštinskih ispitivanja.
- 4) Revizor ne sme da pretpostavi da je slučaj kriminalne radnje ili greške izolovana pojava i stoga razmatra kako otkrivanje pogrešnog iskaza utiče na procenjene rizike materijalne greške. Pre završetka revizije, revizor procenjuje da li je rizik revizije sveden na prihvatljivo nizak nivo i da li treba ponovo razmotriti prirodu, vreme i obim revizijskih postupaka. Na primer, revizor razmatra:
 1. prirodu, vreme i obim postupaka suštinskog ispitivanja,
 2. revizijske dokaze o efektivnosti funkcionisanja odgovarajuće kontrole, uključujući proces procene rizika klijenta revizije.
- 5) Revizor treba da zaključi da li je pribavljeno dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza radi smanjenja rizika materijalno značajnog pogrešnog iskazivanja u finansijskim izveštajima na prihvatljivo nizak nivo.
- 6) Prilikom pripremanja mišljenja, revizor razmatra sve značajne revizijske dokaze bez obzira na to da li oni su u skladu ili su suprotni tvrdnjama u finansijskim izveštajima.
- 7) Dovoljnost i prikladnost revizijskih dokaza u smislu podrške revizorovim zaključcima predstavljaju predmet profesionalne procene. Na procenu revizora u vezi sa tim šta sačinjava dovoljne količine odgovarajućih revizijskih dokaza utiču faktori kao što su:
 - značaj mogućeg pogrešnog iskaza u tvrdnji i verovatnoća da on ima materijalno značajan efekat, pojedinačno ili zajedno sa drugim mogućim greškama, na finansijske izveštaje,
 - efektivnost rukovodstva i kontrola u vezi sa rizikom,
 - iskustvo stečeno tokom ranijih revizija u vezi sa sličnim potencijalno pogrešnim iskazima,
 - rezultati izvršenih revizijskih postupaka, kao i da li su tim revizijskim postupcima otkriveni posebni slučajevi kriminalnih radnji ili grešaka,

- izvor i pouzdanost raspoloživih informacija,
 - uverljivost revizijskih dokaza i
 - razumevanje klijenta revizije i njegovog okruženja, uključujući razumevanje interne kontrole klijenta revizije.
- 8) Ukoliko revizor nije pribavio dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza za materijalno značajnu tvrdnju o finansijskom izveštaju, treba da pokuša da pribavi dodatne revizijske dokaze. Ukoliko revizor ne može da pribavi dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza, treba da izrazi mišljenje sa rezervom ili uzdržavajuće mišljenje.

3.7. Dokumentacija

Od revizora se zahteva da dokumentuje ukupne aktivnosti i odgovore u vezi sa procenjenim rizicima materijalno pogrešnih iskazivanja na nivou finansijskog izveštaja i prirodu, vreme i obim daljih revizijskih postupaka, vezu tih postupaka sa procenjenim rizicima na nivou tvrdnje i rezultate revizijskih postupaka. Pored toga, ukoliko revizor planira da koristi revizijske dokaze o efektivnosti funkcionisanja kontrole, pribavljene u ranijim revizijama, treba da dokumentuje zaključke do kojih je došao oslanjajući se na kontrole testirane u prethodnoj reviziji. Način na koji se ovi sadržaji dokumentuju zasniva se na profesionalnom rasuđivanju revizora.

MEĐUNARODNI STANDARD REVIZIJE 450 OCENJIVANJE POGREŠNIH PRIKAZA UTVRĐENIH TOKOM REVIZIJE

1. Uvodne napomene

1) *Međunarodni standard revizije 450 Ocenjivanje pogrešnih prikaza utvrđenih tokom revizije* (u daljem tekstu - *Standard*) usvojio je **Odbor za međunarodne standarde revizije i uveravanja** (International Auditing and Assurance Standards Board - **IAASB**) (IAASB, 2015). *Standard* primenjuju eksterni revizori pri obavljanju revizije finansijskih izveštaja. *Standard* se bavi revizorovom odgovornošću da oceni učinak pogrešnih prikaza otkrivenih prilikom obavljanja revizije, kao i učinak na finansijske izveštaje neispravljenih pogrešnih prikaza (ako ih ima). *Standard* propisuje **postupanje revizora tokom revizije u vezi sa otkrivenim pogrešnim prikazima**. Odgovornošću revizora u vezi sa pogrešnim prikazima sem *Standarda* bave se i sledeći standardi:

- *MRS 700 Formiranje mišljenja i izveštavanje o finansijskim izveštajima* se bavi revizorovom odgovornošću da, pri formiranju mišljenja o finansijskim izveštajima, zaključi da li je stekao razumno uverenje o tome jesu li finansijski izveštaji kao celina bez značajnih pogrešnih prikaza. Pri stvaranju tog zaključka uzima se u obzir revizorovo ocenjivanje uticaja na finansijske izveštaje neispravljenih pogrešnih prikaza, ako ih ima;
- *MRS 320 Značajnost u planiranju i obavljanju revizije* se bavi revizorovom odgovornošću da na odgovarajući način primeni koncept značajnosti u planiranju i obavljanju revizije finansijskih izveštaja.

2) Za razumevanje i primenu *Standarda* neophodno je znati značenje sledećih termina:

1. **Pogrešan prikaz** je razlika između iznosa po kojoj je neka stavka klasifikovana, prikazana ili obelodanjena u finansijskom izveštaju u odnosu na iznos te stavke po kojoj je ona u skladu sa primenjivim okvirom finansijskog izveštavanja trebala da bude klasifikovana, prikazana i obelodanjena u finansijskom izveštaju. Pogrešan prikaz može nastati usled greške ili prevare. Pogrešan prikaz može biti posledica:
 - netačnosti u prikupljanju ili obradi podataka na osnovu kojih se sastavljaju finansijski izveštaji,
 - izostavljanja iznosa ili potrebnog obelodanjivanja,
 - netačne računovodstvene procene nastale previdom činjenica ili zbog pogrešnog shvatanja i primene činjenica i

- prosuđivanja rukovodstva u vezi s računovodstvenim procenama koje revizor smatra neodgovarajućim ili zbog izbora i primene računovodstvenih politika koje revizor smatra neprimerenima.

Primeri pogrešnih prikaza nastalih prevarom navedeni su i u *MRS 240*.

- 2. Neispravljeni pogrešni prikazi** su pogrešna prikazivanja koja je revizor pronašao tokom revizije i koja nisu ispravljena u poslovnim knjigama i finansijskim izveštajima klijenta revizije.
- 3. Stvarni pogrešni prikazi** su oni o kojima revizor nema dilema u njihov karakter.
- 4. Procenjeni pogrešni prikazi** su razlike nastale:
 - 1/ iz procena rukovodstva klijenta revizije u vezi s računovodstvenim procenama koje revizor smatra neodgovarajućim - na primer, nekretnine se naknadno vrednuju primenom modela revalorizacije i revizor je saglasan sa primenom tog modela vrednovanja ali nije saglasan sa procenjenim iznosom: recimo, procenjena je vrednost nekretnine na 20 miliona din. a revizor tu vrednost smatra previsokom, jer smatra da zgrada vredi 17 miliona din. Razlika od 3 miliona din. bi bila procenjeni pogrešni prikaz; ili
 - 2/ zbog izbora i primene računovodstvenih politika koje revizor smatra neodgovarajućim. Na primer, klijent revizije nekretnine naknadno vrednuje modelom troška nabavke, a revizor smatra da primena tog metoda ne obezbeđuje realno iskazivanje vrednosti te nekretnine, i da bi trebalo primeniti model revalorizacije. Sadašnja vrednost nekretnine u poslovnim knjigama je, recimo, 15 miliona din. a procenjena fer vrednost po mišljenju revizora bi bila 17 miliona din. Razlika od 2 miliona din. bi bila procenjeni pogrešni prikaz.
- 5. Projektovani pogrešni prikazi** su revizorove najbolje procene greški u izabranom uzorku, koje podrazumevaju projektovanje greške otkrivene u revizijskim uzorcima na celu populaciju iz koje su izvučeni ti uzorci. Uputstva o utvrđivanju projektovanih grešaka i ocenjivanju rezultata navedeni su u *MRS 530 Revizijsko uzorkovanje*.
- 6. Potpuno beznačajan prikaz** (stavka) je ona pozicija u poslovnim knjigama ili u finansijskim izveštajima koja pojedinačno posmatrano ili posmatrano u zbiru sa drugim takvim stavkama ne može da utiče na kvalitet finansijskih izveštaja. Kada postoji neizvesnost oko toga je li jedna ili više stavki potpuno beznačajna, smatra se da takvu stavku (ili više njih) revizor ne može tretirati kao potpuno beznačajnu.
- 7. Odgovarajući nivo rukovodstva klijenta revizije** je onaj koji ima odgovornost i ovlašćenja da oceni pogrešne prikaze i da preduzme nužne radnje.
- 8. Klasa transakcije** obuhvata istovrsne knjigovodstvene promene. Primeri klasa transakcija mogu biti, na primer:
 - prihodi od prodaje robe,
 - troškovi materijala za izradu,
 - troškovi zarada i dr.

- 3) Prema *Standardu* cilj revizora je da oceni:
 - učinak pogrešnih prikaza otkrivenih u reviziji i
 - učinak neispravljenih pogrešnih prikaza, ako ih ima, na finansijske izveštaje.
- 4) Značaj *Standarda* proizlazi iz činjenice da ispravljanje svih pogrešnih prikaza, uključujući i one koje je saopštio revizor, omogućava rukovodstvu klijenta revizije da održava tačne poslovne knjige i računovodstvene evidencije i smanji rizike značajnih pogrešnih prikaza u budućim finansijskim izveštajima zbog kumulativnog učinka beznačajnih neispravljenih pogrešnih prikaza koji se odnose na prethodne izveštajne periode.

Primena *Standarda* u Republici Srbiji je značajna iz sledećeg razloga: Zaključno sa 2013. godinom revizor je obavljao reviziju finansijskih izveštaja koji su bili predati Agenciji za privredne registre. Od 2014. godine finansijski izveštaji obveznika revizije se ne mogu predati Agenciji za privredne registre ako uz njih nije priložen izveštaj nezavisnog revizora koji je usvojila skupština klijenta revizije. To znači da klijent revizije ima sasvim dovoljno vremena da sagleda sve primedbe revizora u vezi sa otkrivenim pogrešnim prikazima, da ih ispravi, tako da se oni ne nadju u finansijskim izveštajima - tj. tako sastavljeni i predati finansijski izveštaji bi bili bez pogrešnih prikaza.
- 5) *Standard* se primenjuje pri reviziji finansijskih izveštaja za periode koji počinju na dan ili posle 15. decembra 2009. godine.

2. Zahtevi Standarda

- 1) *Standard* od revizor zahteva da kumulira pogrešne prikaze tokom revizije, osim onih koji su potpuno beznačajni. Revizoru je dozvoljeno da odredi iznos ispod kojeg bi greške bile potpuno beznačajne i ne bi se trebale kumulirati, jer revizor očekuje da kumuliranje takvih iznosa uopšte ne bi imalo značajan učinak na finansijske izveštaje.
- 2) Od revizor se zahteva da pravilno oceni učinak grešaka kumuliranih tokom revizije, tj. potrebno je da razlikuje stvarno pogrešne prikaze, procenjene pogrešne prikaze i projektovane pogrešne prikaze. Ovo je bitno i zbog pravilnog komuniciranja o tim greškama sa rukovodstvom klijenta revizije.

3. Razmatranje pogrešnih prikaza otkrivenih odvijanjem revizije

- 1) Revizor treba da odrediti da li da izmeni svoju opštu strategiju revizije i plan revizije ako:
 1. vrsta otkrivenih pogrešnih prikaza i okolnosti njihovog nastanka ukazuju na to da mogu postojati i drugi pogrešni prikazi koji, kada se dodaju pogrešnim prikazima kumuliranim tokom revizije, mogu biti značajni - smatra se da pogrešan prikaz najčešće ne može biti izolovani slučaj. Na primer, u slučaju utvrđenog nedostatka u internim kontrolama vrlo je verovatno da ne postoji samo jedan, utvrđeni, pogrešan prikaz, već je vrlo verovatno da ih ima još.

Slična je situacija i prilikom korišćenja neprimerenih pretpostavki ili metoda vrednovanja koje klijent revizije koristi; ili

2. se zbroj pogrešnih prikaza kumuliranih tokom revizije približava iznosu značajnosti utvrđenom u skladu s *MRS 320* - Ako se kumulirani zbir pogrešnih prikaza otkriven tokom revizije približava značajnosti utvrđenoj u skladu s *MRS 320*, on može biti i veći od prihvatljivo niskog nivoa da mogući neotkriveni pogrešni prikazi, kada se dodaju zbiru kumuliranih pogrešnih prikaza otkrivenih tokom revizije, mogu premašiti značajnost. Neotkriveni pogrešni prikazi mogu postojati zbog postojanja rizika uzorkovanja i rizika neuslovljenog uzorkovanjem.
- 2) Ako je, po revizorovom zahtevu, rukovodstvo klijenta revizije ispitalo klase transakcija, stanja računa ili obelodanjivanja i ispravio pogrešne prikaze koji su bili otkriveni, revizor treba da obavi dodatne revizijske postupke kako bi utvrdio da li ima preostalih pogrešnih prikaza. Revizor može zahtevati da rukovodstvo klijenta revizije ispita klase transakcija, stanja računa ili obelodanjivanja kako bi rukovodstvo klijenta revizije shvatio uzrok pogrešnog prikaza koji je otkrio revizor, obavio postupke radi utvrđivanja iznosa stvarnog pogrešnog prikaza za klase transakcija, stanja računa ili obelodanjivanja i obavio odgovarajuća prepravljavanja u finansijskim izveštajima. Takav zahtev može biti učinjen, na primer, na osnovu revizorovog projektovanja pogrešnih prikaza otkrivenih u revizijskom uzorku za celu populaciju iz koje su uzorci izvučeni.

4. Komuniciranje sa rukovodstvom klijenta revizije i ispravljanje pogrešnih prikaza

- 1) Revizor treba pravovremeno da komunicira s odgovarajućim nivoom rukovodstva klijenta revizije o svim pogrešnim prikazima kumuliranim tokom revizije, osim ako to nije zabranjeno. Na primer, moguće je da određeni zakon zabranjuje komuniciranje ili druge radnje koje mogu prejudicirati istragu odgovarajućeg tela o stvarnoj nezakonitoj radnji ili sumnji da je počinjena. U nekim okolnostima, potencijalni konflikt između revizorovih obaveza poverljivosti i obaveza komuniciranja mogu biti složeni. U takvim slučajevima, revizor može razmotriti traženje pravnog saveta.
- 2) Revizor treba da zahteva od rukovodstva klijenta revizije da ispravi te pogrešne prikaze. Pravovremena komunikacija o pogrešnim prikazima s odgovarajućom nivoom rukovodstva klijenta revizije je važna jer omogućava rukovodstvu klijenta revizije da oceni jesu li stavke pogrešno prikazane, obaveštavanje revizora o svom neslaganju i preduzimanju potrebnih radnji.
- 3) U slučaju kada rukovodstvo klijenta revizije odbije da ispravi neke ili sve pogrešne prikaze o kojima ga je obavestio revizor, revizor treba da shvati razloge rukovodstva klijenta revizije za neispravljanje pogrešnih prikaza i te razloge će uzeti u obzir pri ocenjivanju da li su finansijski izveštaji kao celina bez značajnih pogrešnih prikaza. *MRS 700* zahteva da revizor oceni da li su finansijski izveštaji sastavljeni i prezentovani, u svim značajnim odrednicama, u skladu sa zahtevima primenljivog okvira za finansijsko izveštavanje. To ocenjivanje uključuje razmatranje kvalitativnih

aspekata računovodstvenih praksi, uključujući pokazatelje moguće pristranosti pri procenama rukovodstva klijenta revizije, na koje može uticati na revizorovo shvatanje razloga zašto rukovodstvo klijenta revizije nije uradilo ispravku pogrešnih prikaza.

5. Ocenjivanje učinka neispravljenih pogrešnih prikaza

- 1) Revizor treba pre ocenjivanja učinka neispravljenih pogrešnih prikaza da ponovno proceniti značajnost utvrđenu u skladu sa *MRS 320* kako bi potvrdio da li je ona i nadalje odgovarajuća u kontekstu stvarnih finansijskih rezultata klijenta revizije. Ovo procenjivanje značajnosti često je zasnovano na procenama finansijskih rezultata klijenta revizije jer stvarni finansijski rezultati još ne moraju biti poznati. Naime, revizija se finansijskih izveštaja se obavlja tokom izrade finansijskih izveštaja i uvek postoji mogućnost da klijent revizije napravi korekciju procene vrednosti pojedinih stavki u tim izveštajima.
- 2) *MRS 320* objašnjava da, kako revizija napreduje, značajnost za finansijske izveštaje kao celinu (i, ako je primenjivo, značajnost razine ili razina određenih klasa transakcija, stanja računa ili objava) menja se u slučaju kada revizor tokom revizije spozna informaciju koja bi uzrokovala da revizor početno utvrdi različiti iznos ili iznose. Zbog toga je verovatno da je značajna izmena bila obavljena pre nego što revizor procenjuje učinak neispravljenih pogrešnih prikaza. Međutim, ako njegova ponovna procena značajnosti utvrđenih u skladu sa *MRS 320* vodi ka manjem iznosu (ili iznosima), tada se značajnost za izvođenje i primerenost vrsta, vremenskog rasporeda i obima daljnjih revizijskih postupaka ponovno razmatraju kako bi se pribavili dovoljni i primereni revizijski dokazi na kojima revizor zasniva svoje mišljenje.
- 3) Revizor treba da odrediti da li su neispravljeni pogrešni prikazi značajni, pojedinačno ili u zbiru. Pri tome on razmatra:
 1. veličinu i vrstu pogrešnih prikaza u odnosu na određene klase transakcija, stanje računa ili obelodanjivanja, kao i u odnosu na finansijske izveštaje kao celine i okolnosti njihovog nastanka;
 2. učinak neispravljenih pogrešnih prikaza koji se odnose na prethodne izveštajne periode za relevantne klase transakcija, stanja računa ili obelodanjivanja i finansijske izveštaje kao celinu.

Revizor treba da svaki pojedinačni pogrešan prikaz sagleda kako bi ocenio učinak na relevantne klase transakcija, stanja računa ili obelodanjivanja, uključujući da li je premašena granica značajnosti za određenu klasu transakcija, stanje računa ili obelodanjivanje, ako je ona bila utvrđena. Kada proceni da je određeni pogrešan prikaz značajan ne može ga anulirati neki drugi pogrešan prikaz. Na primer, ako je prihod bio značajno precenjen, finansijski izveštaji kao celina biće značajno pogrešno prikazani, čak i kada je učinak pogrešnog prikaza dobiti u celosti prebijen precenjivanjem rashoda u istom iznosu.

Moguće je da bude primereno prebijanje pogrešnih prikaza unutar istog stanja računa ili klase transakcija; međutim, pre zaključivanja da je primereno prebijanje

čak beznačajnih pogrešnih prikaza revizor razmatra rizik da mogu postojati i drugi neotkriveni pogrešni prikazi.

- 4) Mogu postojati okolnosti u kojima revizor zaključuje da greška u klasifikaciji nije značajna u kontekstu finansijskih izveštaja kao celine, čak i kada smatra da prelazi granicu ili granice značajnosti primenjene u ocenjivanju drugih pogrešnih prikaza. Na primer, pogrešna klasifikacija u stavkama finansijskog izveštaja ne mora se smatrati značajnom u kontekstu finansijskih izveštaja kao celine kada je iznos pogrešne klasifikacije mali u odnosu na veličine stavki finansijskih izveštaja na koje se odnosi i pogrešna klasifikacija ne utiče na račun dobiti i gubitka ili na neki ključni finansijski pokazatelj.

Okolnosti u vezi s nekim pogrešnim prikazima mogu uzrokovati da ih revizor oceni značajnima, pojedinačno ili kada se sagledavaju zajedno s drugim pogrešnim prikazivanjima kumuliranim tokom revizije, čak i ako su niži od značajnosti za finansijske izveštaje kao celinu. Okolnosti koje mogu uticati na ocenu uključuju razmeru u kojem pogrešan prikaz:

- utiče na usklađenost sa zahtevima iz regulative;
 - utiče na usklađenost s klauzulama o zaduživanju ili drugim ugovornim zahtevima;
 - je u vezi s neispravnim izborom ili primenom računovodstvene politike koja nema značajan učinak na finansijske izveštaje tekućeg izveštajnog perioda ali je verovatno da će imati značajan učinak na finansijske izveštaje budućeg izveštajnog perioda;
 - maskira promenu u zaradama ili drugim trendovima, naročito u kontekstu opštih privrednih uslova u delatnosti klijenta revizije.
- 5) Pronalazak brojnih beznačajnih pogrešnih prikaza unutar istog računa ili klase transakcija može zahtevati da revizor ponovno proceni rizik značajnog pogrešnog prikazivanja za taj račun ili klasu transakcija. On treba da proceni kako pogrešan prikaz:
- utiče na pokazatelje koji se koriste za ocenjivanje klijentovog finansijskog položaja, rezultata ili novčanih tokova;
 - utiče na informacije o segmentima prezentirane u finansijskim izveštajima (na primer, značajnost pitanja za segment ili drugi deo subjektovog poslovanja za koji je utvrđeno da ima značajnu ulogu u subjektovom poslovanju ili za njegovu profitabilnost);
 - ima učinak na povećanje primanja rukovodstva klijenta revizije, na primer, osiguravanjem da su ispunjeni zahtevi koji omogućuju ostvarivanje bonusa ili drugih povlastica;
 - je značajan ako se uzme u obzir revizorovo shvatanje o poznatim ranijim komuniciranjima s korisnicima, na primer, u vezi s prognoziranim zaradama;
 - odnosi se na stavke koje uključuju određene stavke (na primer, jesu li eksterne stranke u transakciji povezane sa rukovodstvom klijenta revizije);

- neobjavljanja informacije koja nije posebno zahtevana primenjivim okvirom finansijskog izveštavanja, ali koja je, prema proceni revizora, važna, utiče na korisnikovo razumevanje finansijskog položaja, finansijske uspešnosti i novčanih tokova klijenta revizije.
- 6) MRS 240 objašnjava kako posledice pogrešnog prikaza koji je, ili može biti, posledica prevare treba da budu sagledane u vezi s ostalim aspektima revizije, čak i ako veličina pogrešnog prikaza nije značajna u odnosu na finansijske izveštaje. Kumulativni učinak beznačajnih pogrešnih prikaza u vezi s prethodnim izveštajnim periodima može imati značajan učinak na finansijske izveštaje tekućeg izveštajnog perioda. Postoje različiti prihvatljivi pristupi u revizorovom ocenjivanju takvih neispravljenih finansijskih izveštaja.

6. Komuniciranje s licima koja su zaduženi za upravljanje kod klijenta revizije

- 1) Revizor će komunicirati sa licima koja su zaduženi za upravljanje kod klijenta revizije o neispravljenim pogrešnim prikazima i učinku koji oni, pojedinačno ili u zbiru, mogu imati na mišljenje u revizorovom izveštaju, osim ako nije zabranjeno zakonom ili regulativom. Revizor će u saopštavanju pojedinačno navesti značajne pogrešne prikaze. Revizor će zahtevati da ti neispravljeni pogrešni prikazi budu ispravljeni. Na primer:
«Smatramo da procena stepena završenosti objekta «A» koji gradite za investitora «B» i koji ste evidentirali na računu 110 nije pravilno urađena. Uvidom u građevinsku knjigu i projekat smatramo da stepen završenosti radova nije 40% koliko ste vi utvrdili, već da iznosi 55%. U tom smislu neophodno je povećati iznos aktivnog vremenskog razgraničenja uz iskazivanje prihoda od pružanja usluga u iznosu od 1.300.000,00 din.»
- 2) U situaciji kada je velik broj pojedinačno beznačajnih neispravljenih pogrešnih prikaza, revizor može saopštiti broj i ukupan novčani učinak neispravljenih pogrešnih prikaza, umesto detalja o svakom pojedinačnom neispravljenom pogrešnom prikazu. Na primer:
«Smatramo da procena obezvređenosti potraživanja od kupaca nije urađena realno. Naime, procenu obezvređenosti potraživanja uradili ste uzimajući u obzir samo stanje potraživanja na datum bilansa, tj. na dan 31.12.2015. godine. Iskazali ste indirektnu ispravku u iznosu od 1.200.000,00 din. U periodu od datuma bilansa do datuma odobrenja finansijskih izveštaja za objavljivanje (tj. do 30.03.2016. godine), naplaćeno je potraživanja koja su bila indirektno otpisana u iznosu od 620.000,00 din. Smatramo da za ovaj iznos treba da umanjite ispravku potraživanja na dan 31.12.2015. godine.»
- 3) Revizor će s onima koji su zaduženi za upravljanje komunicirati i o učinku neispravljenih pogrešnih prikaza koji se odnose na prethodne izveštajne periode za relevantne klase transakcija, stanja računa ili obelodanjivanja i finansijske izveštaje kao celinu.

- 4) Revizor može s onima koji su zaduženi za upravljanje raspraviti razloge i posledice propusta ispravljanja pogrešnih prikaza, vodeći računa o veličini i vrsti pogrešnih prikaza prosuđenih u okružujućim okolnostima i o mogućim posledicama u odnosu na buduće finansijske izveštaje.

7. Pisana izjava

- 1) MRS 260 zahteva da revizor komunicira s onima koji su zaduženi za upravljanje i to pisanim izjavama.
- 2) Revizor će zahtevati pisanu izjavu od rukovodstvo klijenta revizije o tome da li oni veruju da su učinci neispravljenih pogrešnih prikaza beznačajni, pojedinačno ili u zbiru, za finansijske izveštaje kao celinu. Rekapitulacija takvih stavki treba da bude uključena ili priložena pisanoj izjavi.
- 3) Budući da sastavljanje finansijskih izveštaja zahteva da rukovodstvo klijenta revizije koriguje finansijske izveštaje kako bi ispravili značajne pogrešne prikaze, od revizora se zahteva da od njih traži pisanu izjavu o neispravljenim pogrešnim prikazima. U nekim okolnostima, rukovodstvo klijenta revizije mogu smatrati da određeni neispravljeni pogrešni prikazi nisu pogrešni prikazi. Iz tog razloga, oni mogu hteti da svojoj pisanoj izjavi dodaju navod kao što je sledi:
«Mi se ne slažemo sa vašim stavom da je stepen završenosti objekta «A» 55%. Naime, s obzirom na vrstu objekta smatramo da je glavni faktor utvrđivanja stepena završenosti količina utrošenog materijala, a ne količina uloženog rada, kao što vi smatrate.»

Dobijanje takve izjave, međutim, ne oslobađa revizora obaveze da formira zaključak o učinku neispravljenih pogrešnih prikaza.

8. Dokumentacija

- 1) Revizor treba u revizijsku dokumentaciju da uključi:
 1. iznos ispod kojeg će se pogrešan prikaz smatrati beznačajnim,
 2. sve pogrešne prikaze kumulirane tokom revizije uz konstataciju da li ispravljeni i
 3. svoj zaključak o tome da li postoje značajni neispravljeni pogrešni prikazi (pojedinačno ili u zbiru) i osnovu za taj zaključak.
- 2) Pri revizorovom dokumentiranju neispravljenih pogrešnih prikaza, može se uzeti u obzir:
 - sagledavanje zbrojnog učinka neispravljenih pogrešnih prikaza,
 - ocena o tome jesu li za određenu klasu transakcija, stanje računa ili obelodanjivanja premašene razine značajnosti, ako ih ima; i
 - ocenjivanje učinka neispravljenih pogrešnih prikazivanja na ključne pokazatelje ili trendove, usklađenost sa zakonskim, regulativnim i ugovornim zahtevima (na primer, klauzulom o zaduživanju).

MEĐUNARODNI STANDARD REVIZIJE 500

REVIZIJSKI DOKAZ

1. Uvodne napomene

- 1) *Međunarodni standard revizije 500 Revizijski dokaz* (u daljem tekstu: *Standard*) usvojio je **Odbor za međunarodne standarde revizije i uveravanja** (International Auditing and Assurance Standards Board - **IAASB**) (IAASB, 2015). *Standard* primenjuju eksterni revizori pri obavljanju revizije finansijskih izveštaja.
- 2) Za razumevanje i primenu *Standarda* neophodno je znati značenje sledećih termina:
 1. **Revizijski dokaz** je informacija koju je revizor koristio pri izvođenju zaključaka na kojima zasniva mišljenje. Revizijski dokazi obuhvataju:
 - 1/ informacije sadržane u računovodstvenim evidencijama klijenta revizije koje predstavljaju podlogu za sastavljanje finansijskih izveštaja – *na primer, analitičke kartice, popisne liste i sl;* kao i
 - 2/ druge informacije - *na primer:*
 - zapisnici sa sastanaka,
 - potvrde trećih strana,
 - izveštaji analitičara,
 - uporedivi podaci o konkurenciji (*kao osnov za postupke*),
 - uputstva o kontrolama,
 - informacije pribavljene ispitivanjem, posmatranjem i inspekcijom i
 - druge informacije koje su pribavljene ili su dostupne, a koje revizoru omogućuju da pravilnim rezonovanjem izvede zaključke.
 2. **Tvrđenje koje koristi revizor** mogu se svrstati u sledeće kategorije:
 - 1/ **tvrdnje o klasama transakcija i događajima za period čija se revizija vrši**
 - mogu biti u obliku tvrdnji o nastanku, potpunosti, tačnosti, razgraničenju i klasifikaciji. Primeri za navedene tvrdnje mogu biti:
 - **nastanak:** evidentirana poslovna transakcija ili događaj su nastali u klijentu revizije i odnose se na njega;
 - **potpunost:** sve nastale transakcije i događaji su evidentirani;
 - **tačnost:** iznosi i drugi podaci koji se odnose na transakciju ili događaj tačno su evidentirani;

- **razgraničenje:** transakcije i događaji su evidentirani u izveštajnom periodu na koji se i odnose;
 - **klasifikacija:** transakcije i događaji su evidentirani na odgovarajućim knjigovodstvenim računima;
- 2/ **tvrdnje o saldima računa na kraju perioda** - mogu biti u obliku tvrdnji o postojanju, pravima i obavezama, potpunosti i vrednovanju i alokaciji. Primeri za navedene tvrdnje mogu biti:
- **postojanje:** sredstva, obaveze i kapital postoje na određeni dan;
 - **prava i obaveze:** sredstva ili obaveze pripadaju klijentu revizije na određeni dan;
 - **potpunost:** sva sredstva, obaveze i učešća u kapitalu su evidentirana;
 - **vrednovanje i alokacija:** sredstva, obaveze i učešća u kapitalu su uključena u finansijske izveštaje u odgovarajućim iznosima i svaka promena vrednosti je odgovarajuće evidentirana;
- 3/ **tvrdnje o prikazivanju i obelodanjivanju** - mogu biti u obliku tvrdnji o nastanku prava i obaveza, potpunosti, klasifikaciji i razumljivosti i tačnosti i vrednovanju. Primeri za navedene tvrdnje mogu biti:
- **nastanku prava i obaveze:** obelodanjeni događaji, transakcije i druga pitanja koja su se javila odnose se na klijenta revizije;
 - **potpunost:** sva obelodanjivanja koja je trebalo da budu uključena u finansijske izveštaje zaista su i uključena u njih;
 - **klasifikacija i razumljivost:** finansijske informacije su odgovarajuće prikazane i opisane, a obelodanjivanja su jasno iskazana;
 - **tačnost i vrednovanje:** finansijske informacije su obelodanjene istinito i objektivno i u odgovarajućim iznosima.
3. **Revizijski dokazi koji su po prirodi kumulativni** obuhvataju dokaze pribavljene putem revizijskih postupaka sprovedenih tokom revizije i mogu obuhvatati i dokaze pribavljene iz drugih izvora kao što su revizije prethodnih izveštajnih perioda ili procedura kontrole kvaliteta koje revizorska firma primenjuje prilikom prihvatanja novih klijenata ili nastavka angažovanja kod postojećih klijenata
4. **Računovodstvene evidencije** obuhvataju glavne i pomoćne knjige. Evidentiranje u njima se vrši na osnovu verodostojne knjigovodstvene dokumentacije. Računovodstvene evidencije mogu biti deo integrisanog sistema koji omogućava razmenu podataka i podržava sve aspekte finansijskih, izveštajnih, poslovnih i upravljačkih ciljeva klijenta revizije.
5. **Računska kontrola** predstavlja proveru računske tačnosti dokumenata ili evidencija.
6. **Potvrđivanje** je revizijski postupak pribavljanja izjava o informacijama ili o postojećem stanju direktno od treće strane (radi se dakle o posebnoj vidu

- upita). Na primer, revizor može tražiti direktnu potvrdu iznosa i uslova potraživanja putem komunikacije sa dužnicima klijena revizije.
7. **Pregled** je revizijski postupak pod kojim se podrazumeva ispitivanje evidencija ili dokumenata, bilo da su eksterni ili interni, u papirnom, elektronskom ili drugom obliku.
 8. **Posmatranje** je revizijski postupak koji se sastoji od nadgledanja procesa ili postupaka koje obavlja neko drugo lice. Primer posmatranja može biti posmatranje popisa zaliha koji vrši osoblje klijenta revizije ili posmatranje sprovođenja kontrolnih aktivnosti.
 9. **Ekspert angažovan od strane rukovodstva klijenta revizije** je osoba ili pravno lice sa posebnom stručnošću u oblasti izvan računovodstva ili revizije, čiji rad koristi klijent revizije kako bi mu to pomoglo u sastavljanju finansijskih izveštaja.
- 3) *Standard* se primenjuje pri reviziji finansijskih izveštaja za periode koji počinju na dan ili posle 15. decembra 2009. godine.
 - 4) **Delokrug revizije** - Pri određivanju revizijskih postupaka koje treba izvršiti prilikom sprovođenja revizije u skladu sa *Međunarodnim standardima revizije*, revizor treba da postupa u skladu sa svakim *Međunarodnim standardom revizije* koji je relevantan za datu reviziju. Dakle, *Standardom* su uspostavljena pravila i pružene smernice o tome šta je revizijski dokaz, obimu i kvalitetu revizijskih dokaza koje treba pribaviti prilikom revizije finansijskih izveštaja, kao i postupcima njihovog pribavljanja.
 - 5) Revizor pribavlja revizijski dokaz koji mu omogućava da izvede razumno prihvatljive zaključke, sprovođenjem revizijskih postupaka sa ciljem:
 1. sticanja razumevanja klijenta revizije i njegovog okruženju, uključujući njegove interne kontrole, kako bi procenio rizik postojanja materijalne greške na nivou finansijskih izveštaja i na nivou tvrdnje (revizijski postupci sprovedeni za ovu svrhu se u kontekstu *Standarda* nazivaju «postupci procene rizika»);
 2. testiranja operativne efektivnosti kontrola u sprečavanju, otkrivanju i ispravljanju materijalnih grešaka na nivou tvrdnje, ukoliko je to neophodno ili ukoliko revizor odluči da sprovede testiranje (revizijski postupci sprovedeni za ovu svrhu se u kontekstu *Standarda* nazivaju «testovi kontrola»);
 3. identifikovanja materijalno značajne greške na nivou tvrdnje (revizijski postupci sprovedeni za ovu svrhu se u kontekstu *Standarda* nazivaju «postupci suštinskog ispitivanja» i obuhvataju detaljne provere klasa transakcija, salda računa, i obelodanjivanja i suštinske analitičke postupke).
 - 6) Od revizora se ne očekuje da razmatra sve informacije koje postoje i kojima raspolaže klijent revizije.
 - 7) Rukovodstvo klijenta revizije je odgovorno za pripremu finansijskih izveštaja zasnovanih na računovodstvenim evidencijama klijenta revizije. Neke revizijske dokaze revizor pribavlja testiranjem računovodstvenih evidencija, na primer

analizom i pregledom, ponovnim izvođenjem postupaka procesa finansijskog izveštavanja, i postupcima usaglašavanja povezanih tipova i aplikacija istih informacija. Sprovedenjem takvih revizijskih postupaka, revizor može utvrditi da su računovodstvene evidencije interno usklađene i u usaglašene sa finansijskim izveštajima. Međutim, budući da računovodstvene evidencije same po sebi ne obezbeđuju zadovoljavajuće revizijske dokaze na kojima se može zasnivati mišljenje o finansijskim izveštajima, revizor pribavlja i druge dokaze.

2. Cilj Standarda

Standardom je postavljen cilj revizoru: da oblikuje i sprovede revizijske postupke koji su prikladni u datim uslovima, kako bi pribavio dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza.

3. Zahtevi Standarda

3.1. Dovoljnost i adekvatnost revizijskih dokaza

- 1) Dovoljnost je merilo kvantiteta pribavljenih dokaza. Adekvatnost je merilo kvaliteta revizijskog dokaza, odnosno njegovog značaja i pouzdanosti u smislu podrške, ili za otkrivanje materijalnih grešaka u klasama transakcija, saldima računa, obelodanjivanjima ili povezanim tvrdnjama. Na neophodni kvantitet dokaza utiče rizik da su informacije o konkretnom pitanju materijalno značajno pogrešne (što je veći rizik, više se dokaza zahteva), kao i od kvaliteta tih dokaza (što je viši kvalitet, manje je dokaza neophodno). Shodno tome, dovoljnost i primerenost dokaza su međusobno povezani. Međutim, prosto prikupljanje većeg broja dokaza ne može da nadoknadi njihov nizak kvalitet.
- 2) Navedeni skup revizijskih postupaka može obezbediti revizijske dokaze relevantne za određene tvrdnje, ali ne i za ostale. Na primer, inspekcijom evidencija i dokumenata koji se odnose na naplatu potraživanja nakon kraja perioda može se pribaviti revizijski dokaz u vezi sa tvrdnjom postojanja i vrednovanja, ali se taj dokaz možda ne odnosi na prikladnost izvršenog razgraničenja perioda. Sa druge strane, revizor često pribavlja revizijske dokaze iz različitih izvora ili različite prirode koji se odnose na istu tvrdnju. Na primer, revizor može analizirati starosnu strukturu potraživanja i naknadnu naplatu tih potraživanja kako bi pribavio dokaz u vezi sa ispravkom vrednosti sumnjivih i spornih potraživanja. Međutim, pribavljanje revizijskih dokaza u vezi sa određenom tvrdnjom, na primer, o fizičkom postojanju zaliha, ne može predstavljati zamenu za pribavljanje revizijskih dokaza u vezi sa nekom drugom tvrdnjom, na primer dokaza za vrednovanje zaliha.
- 3) Pouzdanost dokaza zavisi od njihovog izvora i njihove prirode, kao i od okolnosti u kojima su dobavljeni. Može se izvršiti uopštavanje u vezi sa pouzdanošću

različitih vrsta dokaza; ipak, takva uopštavanja su predmet značajnih izuzetaka. Čak i kada dokazi potiču iz eksternih izvora, mogu postojati određene okolnosti koje utiču na pouzdanost dobijenih informacija. Na primer, dokazi dobijeni od nezavisnog eksternog izvora mogu biti nepouzdati ukoliko izvor ne poseduje dovoljno znanje. Uz prihvatanje da postoje izuzeci, sledeća uopštavanja u vezi sa pouzdanošću dokaza mogu biti korisna:

1. dokazi su pouzdaniji kada su dobijeni iz nezavisnih eksternih izvora;
 2. interno generisani dokazi su pouzdaniji ukoliko su relevantne interne kontrole efektivne;
 3. dokazi koje je direktno prikupio revizor (na primer, posmatranjem primene kontrola) pouzdaniji su od dokaza dobijenih posredno ili uz posredovanje (na primer, upitima o primeni kontrola);
 4. dokazi su pouzdaniji ukoliko su u obliku dokumenata, bilo na papiru, elektronski ili na drugom mediju (na primer, zapisnik sačinjen tokom sastanka je pouzdaniji od naknadne usmene izjave o diskusiji i zaključcima);
 5. dokazi u formi originalnih dokumenata su pouzdaniji od dokaza u formi fotokopija i faksimila.
- 4) Revizija retko kada podrazumeva proveru autentičnosti dokumenata, budući da niti je revizor osposobljen za to niti se od njega očekuje da bude stručan za proveru autentičnosti. Međutim, revizor razmatra pouzdanost informacija koje će biti korišćena kao dokazi, na primer, fotokopija, faksimila, filmovane, digitalizovane ili druge elektronske dokumentacije, uključujući i razmatranje kontrola pripreme i održavanja dokumentacije, ukoliko je to relevantno.
- 5) Ukoliko se u revizijskim postupcima koriste informacije interno generisane u klijentu revizije, revizor treba da pribavi revizijski dokaz o tačnosti i potpunosti tih informacija. Kako bi se pribavio pouzdan revizijski dokaz, revizijski postupci moraju biti zasnovani na tačnim i potpunim informacijama. Na primer, pri reviziji prihoda postupkom množenja standardnih cena sa evidencijama o obimu prodaje, revizor mora razmotriti tačnost informacija o cenama i potpunost i tačnost informacija o obimu prodaje. Pribavljanje dokaza o potpunosti i tačnosti informacija generisanih u informacionom sistemu klijenta revizije može se sprovesti istovremeno sa tekućim revizijskim postupcima u kojima se koriste te informacije, ukoliko je pribavljanje revizijskih dokaza o potpunosti i tačnosti informacija upravo sastavni deo revizijskog postupka. U drugim slučajevima, revizor može da pribavi dokaze o potpunosti i tačnosti informacija putem testiranja kontrola koje se odnose na pripremu i održavanje tih informacija. Međutim, u pojedinim slučajevima revizor može zaključiti da su neophodni dodatni revizijski postupci. Na primer, dodatni postupci mogu obuhvatati primenu tehnika revizije pomoću kompjutera, radi ponovnog izračunavanja informacija.
- 6) Za revizora su uglavnom uverljiviji dosledni dokazi pribavljeni iz različitih izvora ili različite prirode nego individualni dokazi koji se razmatraju zasebno. Štaviše, u postupku pribavljanja dokaza iz različitih izvora ili različite prirode mogu se

javiti indicije da neki individualni dokaz nije pouzdan. Na primer, informacije dobijene iz eksternog, nezavisnog izvora, koje su u saglasnosti i potvrđuju izjave rukovodstva mogu povećati stepen revizorskog poverenja u izjave rukovodstva. Nasuprot tome, ukoliko informacije dobijene iz jednog izvora nisu usaglašene odnosno protivreče informacijama dobijenim iz drugog izvora, revizor određuje neophodne dodatne postupke kako bi se ova neusaglašenost rešila.

- 7) Revizor razmatra odnos između troškova pribavljanja revizijskog dokaza i upotrebne vrednosti pribavljenih informacija. Ipak, teškoća ili troškovi pribavljanja nisu validan osnov za neizvršavanje nekog revizijskog postupka, koji se ne može sprovesti na neki alternativni način.
- 8) Pri formiranju mišljenja, revizor ne istražuje sve dostupne informacije, jer je uobičajeno da se oni mogu izvesti korišćenjem selektivnog pristupa ili drugih načina izbora stavki za testiranje. Revizor se uobičajeno oslanja na dokaze koji imaju pre ubedljiv nego apsolutan karakter. Međutim kako bi stekao uveravanje u razumnoj meri, revizor se ne zadovoljava dokazima koji nemaju odgovarajući nivo ubedljivosti. Pri proceni kvantiteta i kvaliteta revizijskih dokaza revizor koristi profesionalno prosuđivanje i stav profesionalnog skepticizma i tako određuje dovoljnost i prikladnost dokaza koji podržavaju revizijsko mišljenje.

3.1.1. Postupci pribavljanja revizijskog dokaza

- 1) Revizor uvek sprovodi postupke procene rizika radi uspostavljanja odgovarajućeg osnova za samu procenu rizika na nivou finansijskih izveštaja i tvrdnje. Međutim, postupci procene rizika ne obezbeđuju dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza na kojima bi bilo zasnovano mišljenje, i moraju biti dopunjeni daljim revizijskim postupcima u obliku testova kontrola, ukoliko su neophodni, kao i postupcima suštinskog ispitivanja.
- 2) Testiranje kontrola je neophodno u dva slučaja. Ukoliko procena rizika obuhvata očekivanja po osnovu operativne efektivnosti kontrola, od revizora se zahteva da testira te kontrole kako bi podržao ovakvu procenu rizika. Osim toga, ukoliko postupcima suštinskog ispitivanja nije pribavljeno dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza, od revizora se zahteva da sprovede testiranje kontrola sa ciljem pribavljanja dokaza o njihovoj operativnoj efektivnosti.
- 3) Revizor planira i sprovodi postupke suštinskog ispitivanja kao odgovor na povezane procenjene rizike postojanja materijalno značajne greške, što obuhvata i rezultate testiranja kontrola, ukoliko je ono izvršeno. Procena rizika je predmet prosuđivanja i kao takva može biti nedovoljno precizna da bi identifikovala sve rizike postojanja materijalne značajne greške. Takođe, postoje inherentna ograničenja interne kontrole, uključujući mogućnost zaobilaženja kontrola od strane rukovodstva klijenta revizije, mogućnost ljudske greške ili uticaja promena sistema. Upravo zbog toga, postupci suštinskog ispitivanja materijalno značajnih klasa transakcija, salda računa i obelodanjivanja uvek se sprovode sa ciljem pribavljanja dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza.

- 4) Revizorski postupci, ili kombinacija ovih postupaka, mogu se koristiti kao postupci procene rizika, testovi kontrola ili postupci suštinskog ispitivanja, u zavisnosti od konteksta njihove primene. U određenim okolnostima, dokazi pribavljeni tokom prethodnih revizija mogu biti relevantni revizijski dokazi i tada revizor sprovodi postupke kako bi potvrdio da su i dalje relevantni.
- 5) Priroda i vreme revizijskih postupaka koji će biti korišćeni mogu biti pod uticajem činjenice da neki od računovodstvenih podataka ili druge informacije mogu biti dostupni samo u elektronskom obliku ili samo u određenom vremenskom trenutku ili periodu. Izvorni dokumenti kao što su narudžbenice, dostavnice, fakture i uplatnice se mogu zameniti elektronskim porukama. Na primer, klijent revizije može koristiti elektronsko poslovanje ili sistem obrade slika. U slučaju elektronskog poslovanja, klijent revizije i kupci mogu putem kompjutera preko javne mreže, kao što je internet, obavljati transakcije elektronskim putem. Transakcije nabavke, dostave, fakturisanja, prijema i izdavanja novca često se mogu izvršiti u potpunosti putem elektronskih poruka. U slučaju sistema obrade slika, dokumenti se skeniraju i konvertuju u elektronske slike skupljanja i arhiviranja, a izvorni dokumenti se ne moraju čuvati nakon izvršene konverzije. Određene elektronske informacije mogu postojati u određenom vremenskom trenutku. Međutim, ove informacije mogu da ne budu dostupne nakon određenog vremenskog perioda ukoliko se datoteke kontinuirano menjaju i ne postoji rezervna datoteka (kopija). U zavisnosti od politika klijenta revizije u vezi sa čuvanjem podataka, revizor će možda, za potrebe uvida, biti prinuđen da zatraži odvojeno čuvanje određenih informacija ili da izvrši revizijske postupke u vreme kada su ti podaci dostupni.
- 6) Kada su informacije u elektronskom obliku, revizor može sprovesti određene postupke primenom tehnika revizije uz pomoć kompjutera.

1) Pregled evidencija i dokumenata

- 1) Pregled evidencije i dokumenata obezbeđuje revizijski dokaz različitog stepena pouzdanosti, zavisno od njihove prirode i izvora, a u slučaju internih evidencija ili dokumenata efektivnosti internih kontrola nad njihovom obradom. Primer pregleda koji se koristi kao test kontrola jeste ispitivanje evidencija i dokumenata u vezi sa ovlašćenjima.
- 2) Neki dokumenti predstavljaju direktan revizijski dokaz postojanja sredstva: na primer dokument u vezi sa finansijskim instrumentima, kao što su akcija ili obveznica. Pregled takvih dokumenata ne obezbeđuje obavezno i dokaz o vlasništvu nad njima ili vrednosti. Osim toga, pregled izvršenog ugovora može obezbediti revizijski dokaz u vezi sa primenom računovodstvenih politika, kao na primer priznavanje prihoda.

2) Pregled materijalnih sredstava

Pregled materijalnih sredstava podrazumeva njihovu fizičku proveru. Pregled materijalnih sredstava može obezbediti pouzdan revizijski dokaz o njihovom

postojanju, ali ne obavezno i dokaz o vlasništvu nad njima ili vrednosti sredstava. Pregled pojedinačnih stavki zaliha uobičajeno se sprovodi tokom posmatranja popisa zaliha.

3) Posmatranje

Posmatranje može pružiti revizijski dokaz o sprovođenju procesa ili postupka, ali je ograničeno na određeni vremenski trenutak, kao i činjenicom da samo znanje da se aktivnosti posmatraju može uticati na njihovo izvršavanje.

4) Ispitivanje

- 1) Ispitivanje predstavlja pribavljanje finansijskih i nefinansijskih informacija od stručnih lica u okviru ili van klijenta revizije. Ispitivanje je revizijski postupak koji se intenzivno koristi tokom revizije i često se dopunjuje drugim revizijskim postupcima. Ispitivanje se sprovodi na različite načine, od formalnih pisanih upita do neformalnih usmenih pitanja. Razmatranje odgovora čini sastavni deo procesa ispitivanja.
- 2) Odgovori na pitanja mogu da pruže revizoru informacije koje prethodno nije posedovao ili prateće revizijske dokaze. Suprotno tome, odgovori mogu sadržati informacije koje se značajno razlikuju od drugih informacija koje je on pribavio: na primer u vezi sa mogućnošću rukovodstva klijenta revizije da ne primeni sistem kontrola. U pojedinim slučajevima, odgovori na pitanja predstavljaju osnov za izmenu postojećih ili sprovođenje dodatnih revizijskih postupaka.
- 3) Revizor sprovodi revizijske postupke kao dodatak postupcima ispitivanja kako bi i pribavio dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza. Ispitivanja i upiti sami po sebi ne pružaju dovoljno odgovarajućih dokaza za potrebe otkrivanja materijalnih grešaka na nivou tvrdnje. Štaviše, ispitivanja i upiti sami po sebi nisu dovoljni za testiranje operativne efektivnosti kontrola.
- 4) Iako su prateći dokazi pribavljeni putem ispitivanja često od izuzetnog značaja, u slučaju ispitivanja namera rukovodstva klijenta revizije, informacije koje podržavaju namere rukovodstva mogu biti veoma ograničene. U ovom slučaju, znanje o prethodnim aktivnostima rukovodstva u vezi sa izvršavanjem planiranih aktivnosti u vezi sa sredstvima ili obavezama, navodima rukovodstva o razlozima izbora određenih aktivnosti i sposobnosti i mogućnosti rukovodstva da sprovede aktivnosti u određenom pravcu može obezbediti relevantne informacije u vezi sa namerama rukovodstva.
- 5) U vezi sa nekim pitanjima, revizor pribavlja pisane izjave rukovodstva klijenta revizije, kao potvrdu usmenih odgovora: na primer, revizor uobičajeno pribavlja pisanu izjavu rukovodstva u vezi sa materijalno značajnim pitanjima, ukoliko se ne očekuje da postoje drugi dovoljno odgovarajući dokazi ili ukoliko su već pribavljeni dokazi niskog kvaliteta.

5) Potvrđivanje

Potvrde se često koriste u vezi sa saldom računa i njihovim komponentama, ali se njihova upotreba ne mora ograničavati na samo te stavke. Na primer, revizor može tražiti potvrdu u vezi sa uslovima sporazuma ili transakcijom između klijenta revizije i treće strane; u zahtevu za potvrdom se vrši upit da li je došlo do bilo kakvih promena sporazuma, i ukoliko jeste, o detaljima tih promena. Potvrde se takođe koriste radi pribavljanja revizijskih dokaza o nepostojanju određenih okolnosti, na primer nepostojanju “sporazuma sa strane”, a koji možda utiču na priznavanje prihoda.

6) Računska kontrola

Računska kontrola se može izvršiti pomoću informacione tehnologije, na primer, preuzimanjem elektronske baze od klijenta revizije i primenom tehnika revizije uz pomoć kompjutera, radi provere tačnosti sabiranja stavki.

7) Ponovno izvođenje

U okviru ponovnog izvođenja, revizor nezavisno sprovodi postupak ili kontrolnu aktivnost, koja je početno bila izvršena u okviru interne kontrole klijenta revizije, bilo manuelno ili automatskim putem, odnosno primenom tehnika revizije uz pomoć kompjutera, na primer za izradu starosne strukture potraživanja.

8) Analitički postupci

Analitički postupci obuhvataju procenu finansijskih informacija putem analize verovatnih odnosa između finansijskih i nefinansijskih podataka. Analitički postupci često obuhvataju istraživanje identifikovanih fluktuacija i odnosa koji nisu u skladu sa drugim relevantnim informacijama, ili koji odstupaju od predviđenih iznosa.

3.2. Informacije koje će se koristiti kao revizorski dokazi

- 1) Revizor treba prilikom oblikovanja i izvođenja revizijskih postupaka da razmotri relevantnost i pouzdanost informacija koje će upotrebiti kao revizijske dokaze.
- 2) Kada je stručnjak određen od strane rukovodstva klijenta revizije pripremio informacije koje će biti upotrebljene kao revizijski dokaz revizor treba da, vodeći računa o značajnosti:
 1. oceni kompetentnost, sposobnost i objektivnost tog stručnjaka,
 2. stekne razumevanje rada stručnjaka i
 3. oceni adekvatnost stručnjakovih poslova kao revizijskog dokaza za relevantnu tvrdnju.

- 3) Prilikom upotrebe informacija koje je pripremio klijent revizije revizor treba da oceni da li je informacija dovoljno pouzdana za svrhe revizije. Ovo je naročito neophodno u sledećim slučajevima:
 1. pribavljanja revizijskih dokaza o tačnosti i potpunosti informacija,
 2. ocenjivanja da li je informacija dovoljno precizna i detaljna za svrhe revizije.

3.3. Odabir stavki za testiranje u svrhe pribavljanja revizijskih dokaza

- 1) Revizor treba prilikom oblikovanja testova kontrola i testova detalja poslovnih događaja da odabere načine izbora stavki za testiranje koji su delotvorne za ostvarivanje svrhe revizijskog postupka. Delotvoran test pruža primerene revizijske dokaze koji će, uzimajući ih s ostalim revizijskim dokazima koji su pribavljeni ili će biti pribavljeni, biti dovoljni za revizorove potrebe. U odabiru stavki za testiranje od revizora se zahteva da odredi relevantnost i pouzdanost informacija koje će upotrebiti kao revizijski dokaz;
- 2) Revizor može stavke za testiranje da odabere na sledeće načine:
 1. odabirom svih stavki (100%-tno ispitivanje);
 2. odabirom pojedinih stavki; i
 3. revizijskim uzorkovanjem.

Primena jedne metode ili kombinacije može biti prikladna u zavisnosti od okolnosti.

3.4. Nekonzistentnost revizijskih dokaza

- 1) Kada je revizijski dokaz pribavljan iz jednog izvora nekonzistentan s revizijskim dokazom pribavljenim iz drugog izvora, ili revizor ima dilemu oko pouzdanosti informacija koje će koristiti kao revizijski dokaz, on treba da odredi koje su modifikacije revizijskih postupaka ili dodaci tim postupcima potrebni kako bi se razrešilo to pitanje i razmotrio učinak tog pitanja, ako ga ima, na ostale aspekte revizije.
- 2) Pribavljanje revizijskih dokaza iz različitih izvora ili iz različitih vrsta može ukazivati na to da pojedinačna stavka revizijskog dokaza nije pouzdana, kao što je to slučaj kada je revizijski dokaz pribavljen iz jednog izvora nekonzistentan s revizijskim dokazom pribavljenim iz drugog izvora. To može biti slučaj kada odgovori na upite rukovodstva, interne revizije ili ostalih nisu konzistentni ili kada su odgovori na upite lica ovlašćenih za upravljanje, a koji bi trebali podupreti odgovore na upite rukovodstva nekonzistentni s odgovorima rukovodstva.

3.5. Korišćenje tvrdnji prilikom pribavljanja revizijskih dokaza

- 1) Rukovodstvo klijenta revizije je odgovorno za fer prikazivanje finansijskih izveštaja koji odražavaju prirodu i poslovanje klijenta revizije. Izjavom da finansijski

izveštaji daju istinitu i objektivnu sliku (ili da su prikazani objektivno, po svim materijalno značajnim pitanjima) u skladu sa primenljivim okvirom finansijskog izveštavanja, rukovodstvo klijenta revizije implicitno ili eksplicitno iznosi tvrdnje u vezi sa priznavanjem, merenjem, prikazivanjem i obelodanjanjem različitih elemenata finansijskog izveštaja i povezanih obelodanjivanja.

- 2) Od revizor se zahteva da na dovoljno detaljan način koristi tvrdnje u vezi sa transakcijama, saldima računa, prikazivanjima i obelodanjivanjima kako bi uspostavio osnov za procenu rizika materijalne greške i osmislio i sproveo dalje revizijske postupke. Revizor koristi tvrdnje pri proceni rizika, uzimajući u obzir mogućnost nastanka različitih materijalno značajnih grešaka i na osnovu toga osmišljava revizijske postupke kao odgovor na procenjene rizike. U drugim *Međunarodnim standardima revizije* se razmatraju specifične situacije u kojima se od revizora zahteva da pribavi revizijske dokaze na nivou tvrdnje.
- 3) Revizor može odlučiti da kombinuje tvrdnje o transakcijama i događajima sa tvrdnjama o saldima računa.

MEĐUNARODNI STANDARD REVIZIJE 501

REVIZIJSKI DOKAZ - POSEBNA RAZMATRANJA ZA ODABRANE STAVKE

1. Uvodne napomene

- 1) *Međunarodni standard revizije 501 Revizijski dokaz – posebna razmatranja za odabrane stavke* (u daljem tekstu: *Standard*) usvojio je **Odbor za međunarodne standarde revizije i uveravanja** (International Auditing and Assurance Standards Board - **IAASB**) (IAASB, 2015). *Standard* primenjuju eksterni revizori pri obavljanju revizije finansijskih izveštaja.
- 2) *Standard* se primenjuje pri reviziji finansijskih izveštaja za periode koji počinju na dan ili posle 15. decembra 2009. godine.
- 3) **Delokrug Standarda** – *Standard* se bavi specifičnim razmatranjima revizora u pribavljanju dovoljnih adekvatnih revizijskih dokaza u skladu sa *MRS 330*, *MRS 500* i ostalim relevantnim Standardima u vezi s posebnim aspektima zaliha, tužbama i odštetnim zahtjevima te informacijama po segmentima u reviziji finansijskih izveštaja.

2. Cilj Standarda

Standardom je postavljen cilj revizora: da pribavi dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza u vezi sa:

1. postojanjem i kvalitativnim stanjem zaliha,
2. potpunosti tužbi i odštetnih zahteva i
3. prezentacijom i obelodanjivanjem informacija po segmentima u skladu s primenljivim okvirom finansijskog izveštavanja.

3. Zahtevi Standarda

3.1. Zalihe

- 1) Rukovodstvo klijenta revizije obično uspostavlja procedure po kojima vrši popis zaliha najmanje jedanput godišnje, što čini osnovu za izradu finansijskih izveštaja ili za obezbeđenje pouzdanosti kontinuiranog popisa zaliha.

- 2) Kada su zalihe materijalno značajna pozicija u finansijskim izveštajima, revizor treba da pribavi zadovoljavajući revizijski dokaz o njihovom postojanju i stanju u kome se one nalaze, prisustvovanjem njihovom popisu, osim u slučajevima kada je to neizvodljivo. Prisustvovanje popisu omogućava revizoru da ispita zalihe, sagleda primenu uspostavljenih postupaka za evidentiranje i kontrolu rezultata popisa, kao i da pribavi dokaze o pouzdanosti takvih postupaka.
- 3) Ukoliko zbog nepredviđenih okolnosti nije moguće prisustvovati popisu zaliha na planirani datum, revizor treba da izvrši popis ili prisustvuje popisu na neki drugi alternativni datum i, ukoliko je neophodno, da proverí poslovne događaje nastale u međuvremenu.
- 4) Kada je prisustvovanje popisu zaliha neizvodljivo, bilo zbog vrste zaliha ili njihove lokacije, revizor treba da sagleda da li bi alternativni postupci obezbedili zadovoljavajući revizijski dokaz o postojanju i stanju u kome se zalihe nalaze, kako bi se zaključilo da nema potrebe da se revizor poziva na ograničenje obima ispitivanja. Na primer, dokumentacija o kasnijoj prodaji određenih stavki zaliha nabavljenih pre propisa, može da pruži zadovoljavajući revizijski dokaz.
- 5) Prilikom planiranja prisustvovanja popisu zaliha i sprovođenja alternativnih postupaka, revizor treba da razmotri:
 1. prirodu računovodstvenog sistema i sistema interne kontrole kod obuhvatanja zaliha,
 2. inherentni, kontrolni i detekcioni rizik, kao i materijalni značaj vezan za zalihe,
 3. da li se očekuje da će biti uspostavljeni adekvatni postupci i izdate pravilne instrukcije u vezi sa popisom zaliha,
 4. vreme vršenja popisa,
 5. lokacije gde su zalihe uskladištene i
 6. da li je potrebna pomoć stručnjaka.
- 6) Kada se količine utvrđuju popisom zaliha kojem prisustvuje revizor ili kada klijent revizije sprovodi kontinuirani popis zaliha kome revizor prisustvuje jednom ili više puta u toku godine, on će obično posmatrati postupke brojanja i izvršiti proveru brojanja.
- 7) Ukoliko klijent revizije koristi postupke procene količine zaliha, kao što je procena naslaga uglja, revizor treba da se uveri u prihvatljivost i razumnost osnova ovih postupaka.
- 8) Kada su zalihe uskladištene na više lokacija, revizor treba da sagleda koja lokacija je najprikladnija za prisustvovanje popisu, uzimajući u obzir materijalni značaj zaliha i procenu inherentnog i kontrolnog rizika na različitim lokacijama.
- 9) Revizor treba da pregleda uputstva rukovodstva klijenta revizije u odnosu na:
 1. primenu kontrolnih postupaka, na primer, način prikupljanja popunjenih popisnih lista i evidentiranja neupotrebljenih popisnih lista i postupke brojanja i ponovne provere brojanja;

2. tačno utvrđivanje stepena dovršenosti proizvodnje u toku, zaliha sa sporim obrtom, zastarelih ili oštećenih stavki i zaliha trećih lica, na primer primljenih u konsignaciju i
 3. postojanje odgovarajućih procedura vezanih za prenos zaliha između skladišta, kao i za isporuke i prijem zaliha pre i nakon datuma razgraničenja obračunskih perioda.
- 10) Da bi pribavio uveravanje da su postupci koje je rukovodstvo uspostavilo adekvatno primenjeni, revizor treba da posmatra postupke koje obavljaju zaposleni i da izvrši provere brojanja. Prilikom brojanja, revizor treba da proveri sveobuhvatnost i tačnost magacinskih evidencija, upoređenjem stavki odabranih iz ovih evidencija sa popisnim listama, kao i stavki odabranih iz propisnih lista sa magacinskom evidencijom. Revizor treba da razmotri koje primerke popisnih lista treba zadržati radi naknadnih provera i upoređivanja.
 - 11) Revizor takođe treba da razmotri postupke razgraničenja, obuhvatajući podatke o promenama na zalihama neposredno pre, za vreme i nakon popisa kako bi računovodstveno obuhvatanje takvih promena moglo da bude naknadno provereno.
 - 12) Iz praktičnih razloga, popis zaliha može da se sprovede na neki drugi datum, sem na kraju godine. Ovo je obično prihvatljivo za svrhe revizije samo kada je kontrolni rizik procenjen na nivou koji je niži od visokog. Revizor treba, primenom odgovarajućih postupaka, da proceni da li su promene na zalihama između datuma popisa i kraja obračunskog perioda pravilno evidentiranje.
 - 13) Kada klijent revizije vrši kontinuirani popis zaliha, koji se koristi za utvrđivanje stanja na kraju obračunskog perioda, revizor treba da proceni, sprovođenjem dodatnih postupaka, da li su razlozi za sve značajnije razlike između popisa i magacinskih evidencija o kontinuiranom popisu prihvatljivi i da li su evidencije pravilno korigovane.
 - 14) Revizor treba da proveri konačne popisne liste radi ocene da li iste tačno odražavaju stvarno stanje popisa zaliha.
 - 15) U slučajevima kada se zalihe nalaze na čuvanju i pod kontrolom trećih lica, revizor obično treba da pribavi direktnu konfirmaciju od trećih lica o količinama i stanju u kome se zalihe nalaze. Zavisno od materijalnog značaja ovih zaliha, revizor treba takođe da razmotri:
 1. integritet i nezavisnost trećeg lica,
 2. posmatranje, ili angažovanje drugog revizora radi prisustvovanja popisu zaliha,
 3. pribavljanje izveštaja drugog revizora o adekvatnosti računovodstvenog sistema i sistema interne kontrole trećih lica radi osiguranja da su zalihe ispravno brojne i na odgovarajući način zaštićene,
 4. inspekciju dokumentacije o zalihama koje se nalaze kod trećih lica, na primer, prijemnice robe u skladište ili pribavljanje potvrde od drugih lica u slučajevima kada nad tim zalihama postoji zaloga.

3.2. Sporovi i odštetni (tužbeni) zahtevi

- 1) Sporovi i tužbeni zahtevi u koje je uključeno klijent revizije mogu imati materijalni uticaj na finansijske izveštaje i stoga može da se zahteva da isti budu obelodanjeni, ili da se za njih izvrši rezervisanje sredstava u finansijskim izveštajima.
- 2) Revizor treba da sprovede postupke da bi stekao saznanja o svim sporovima i tužbenim zahtevima u koje je uključeno klijent revizije, a koji mogu imati materijalno značajan uticaj na finansijske izveštaje. Ti postupci obuhvataju:
 - postavljanje odgovarajućih upita rukovodstvu, uključujući i pribavljanje izjave rukovodstva.
 - pregled zapisnika organa upravljanja i prepiske sa pravnim zastupnikom klijenta revizije,
 - ispitivanje troškova pravnih usluga,
 - korišćenje bilo koje raspoložive informacije o poslovanju pravnog lica, uključujući informacije dobijene iz diskusija vođenih sa pravnom službom klijenta revizije.
- 3) Kada je postojanje sporova i tužbenih zahteva utvrđeno, ili kada revizor veruje da oni mogu postojati, revizor treba da zatraži direktnu komunikaciju sa pravnim zastupnikom klijenta revizije. Takva komunikacija će biti od pomoći pri pribavljanju zadovoljavajućeg revizijskog dokaza o tome da li su poznati potencijalni, materijalno značajni sporovi i tužbeni zahtevi i da li je procena rukovodstva o njihovom finansijskom uticaju, uključujući i troškove spora i tužbenog zahteva, pouzdana. Kada revizor odredi da rizik materijalne greške predstavlja značajan rizik, ocenjuje osmišljenost relevantnih kontrola klijenta revizije i utvrđuje da li su bile primenjene. Pismom koje treba da napiše rukovodstvo, a da ga pošalje revizor, treba da se zahteva od pravnog zastupnika direktno obraćanje revizoru.
- 4) Kada se oceni malo verovatnim da će pravni zastupnik odgovoriti na generalno upućeni zahtev, u pismu treba obično posebno naznačiti zahteve u pogledu:
 - pregleda sporova i tužbenih zahteva,
 - procene rukovodstva o ishodu spora ili tužbenog zahteva i proceni finansijskog uticaja, uključujući i odnosne troškove spora i tužbenog zahteva,
 - zahteva da pravni zastupnik potvrdi prihvatljivost procena rukovodstva i da obezbedi revizoru dodatne informacije ukoliko je sam procenio da su procene rukovodstva nekompletne ili netačne.
- 5) Revizor sagledava stanje pravnih pitanja do datuma izveštaja revizije. U nekim slučajevima će možda biti potrebno da revizor pribavi ažurne informacije od pravnog zastupnika.
- 6) U izvesnim okolnostima, na primer, kada su pitanja složena, ili kad postoji neslaganje između rukovodstva i pravnog zastupnika, možda će biti neophodno da se revizor sastane sa pravnim zastupnikom radi razmatranja verovatnog ishoda spora ili tužbenog zahteva. Takvi sastanci se mogu održati uz odobrenje rukovodstva i, što je poželjno, uz prisustvo predstavnika rukovodstva.

- 7) Ukoliko rukovodstvo odbije da revizoru dozvoli da komunicira sa pravnim zastupnikom klijenta revizije, ovo bi predstavljalo ograničenje obima revizije i trebalo bi obično da dovede do izražavanja mišljenja sa rezervom ili do uzdržavajućeg mišljenja. Kada pravni zastupnik odbije da odgovori na prikladan način, a revizor nije u mogućnosti da pribavi zadovoljavajući revizijski dokaz sprovođenjem alternativnih postupaka, revizor treba da sagleda da li je to ograničenje obima revizije takvo da može da dovede do izražavanja mišljenja sa rezervom ili uzdržavajućeg mišljenja.

3.3. Informacije o segmentima poslovanja

- 1) Kada su informacije o segmentu poslovanja materijalno značajne u odnosu na finansijske izveštaje, revizor treba da pribavi zadovoljavajuće dokaze u vezi njihovog obelodanjivanja u skladu sa utvrđenim okvirom finansijskog izveštavanja.
- 2) Revizor sagledava informacije o segmentu poslovanja u odnosu na finansijske izveštaje posmatrane u celini, a obično se ne zahteva sprovođenje revizijskih postupaka koje bi bilo neophodno ako bi se izražavalo mišljenje o samom segmentu poslovanja. Međutim, koncept materijalnog značaja sadrži i kvantitativne i kvalitativne faktore, tako da revizijski postupci to treba da uzmu u obzir.
- 3) Revizijski postupci vezani za informacije o segmentu poslovanja obično sadrže analitičke postupke i druge revizijske provere prikladne u datim okolnostima.
- 4) Revizor treba da raspravi s rukovodstvom metode upotrebljene kod utvrđivanja informacija o segmentu poslovanja i da sagleda da li takve metode imaju za rezultat obelodanjivanje tih informacija u skladu sa primenljivim okvirom za finansijsko izveštavanje, kao i da proveru primenu takvih metoda. Revizor treba da razmotri prodaje, prenose i terećenja troškovima između segmenata poslovanja, eliminisanje računa međusegmentskih odnosa, poređenja sa planiranim i drugim očekivanim rezultatima, na primer, dobit iz poslovanja kao procenat od realizacije, alokaciju sredstava i troškova između segmenata poslovanja, uključujući konzistentnost sa prethodnim periodima i adekvatnost obelodanjivanja nekonzistentnosti.

MEĐUNARODNI STANDARD REVIZIJE 505

EKSTERNE POTVRDE

1. Uvodne napomene

- 1) *Međunarodni standard revizije 505 Eksterne potvrde* (u daljem tekstu: *Standard*). *Standard* je usvojio **Odbor za međunarodne standarde revizije i uveravanja** (International Auditing and Assurance Standards Board - **IAASB**) (IAASB, 2015). *Standard* primenjuju eksterni revizori pri obavljanju revizije finansijskih izveštaja opšte namene. Neke od zahteva *Standarda* treba da poznaju i računovođe koje sastavljaju finansijske izveštaje. Naime, članom 22. stav 3. *Zakona o računovodstvu* pravna lica i preduzetnici su dužni da odgovore na zahtev ovlašćenog revizora za nezavisnu potvrdu stanja potraživanja i obaveza.

- 2) Za razumevanje i primenu *Standarda* neophodno je znati značenje sledećih termina:

1. **Tvrđnja** je stavka ili podatak u finansijskim izveštajima.

2. **Eksterna potvrda** je **proces** pribavljanja i ocene revizijskog dokaza u obliku **izjave** o informacijama ili postojećim okolnostima poslovanja klijenta revizije. Radi se o izjavama dobijenim direktno od trećih lica kao odgovor na zahteve za informacijama o konkretnoj stavki, koja utiče na tvrdnje u finansijskim izveštajima ili na obelodanjivanja povezana sa tim tvrdnjama. Iz navedene definicije eksterne potvrde se može zaključiti sledeće:

- pod eksternom potvrdom se ne podrazumeva samo dobijeni dokument o informacijama ili okolnostima, već celokupan proces do dobijanja i ocene prikupljenog revizijskog dokaza,
- zahtev za informacijama inicira eksterni revizor i
- izjave o informacijama ili okolnostima pruža treća strana (pravno lice, preduzetnik, državni organ) koja ima odgovarajuće poslovne odnose sa klijentom revizije.

Eksterna potvrda je oblik suštinskog postupka ispitivanja u reviziji.

Primer eksterne potvrde može biti proces konfirmacije sa kupcima proizvoda i usluga klijenta revizije.

3. **Postupci suštinskog ispitivanja** su revizijski postupci koji se vrše radi otkrivanja materijalno značajnih pogrešnih iskaza na nivou tvrdnje i obuhvataju:
- detaljne postupke provere klasa transakcija, stanja računa i obelodanjivanja i
 - suštinske analitičke postupke.

Postupci suštinskog ispitivanja se sprovode sa ciljem otkrivanja materijalno pogrešnih iskaza na nivou tvrdnje i obuhvataju detaljne provere klasa transakcija, salda računa i obelodanjivanja i suštinske analitičke postupke. Revizor planira i sprovodi postupke suštinskog ispitivanja kao odgovor na procenjeni rizik materijalno pogrešnog iskazivanja.

4. **Pouzdanost revizijskog dokaza** je merilo njegovog kvaliteta. Na pouzdanost revizijskog dokaza utiču njegovi izvori i priroda, kao i okolnosti u kojima je pribavljen. Sledeća generalizacija pouzdanosti revizijskih dokaza, uz prihvatanje mogućih izuzetaka, može biti korisna:
 - 1/ revizijski dokaz je pouzdaniji kada je pribavljen iz nezavisnih eksternih izvora - primeri eksternog revizijskog dokaza su izvodi tekućeg računa klijenta revizije, izvodi otvorenih stavki; primeri internih revizijskih dokaza su kopije knjigovodstvenih dokumenata i knjigovodstvenih računa dobijenih od klijenta revizije, izjave rukovodstva, kopije zapisnika sa sednica upravnog odbora i skupštine klijenta revizije i sl;
 - 2/ revizijski dokaz koji je revizor neposredno pribavio pouzdaniji je od revizijskog dokaza pribavljenog indirektno - na primer, revizijski dokaz o postojanju određenih zaliha koji proizlazi iz popisa kojem je prisustvovao revizor (ili ga je on obavio) pouzdaniji je od dokaza koji proizlazi iz popisa kojem nije prisustvovao revizor;
 - 3/ revizijski dokaz je pouzdaniji kada je u pisanom obliku, na primer, u obliku dokumenta (pouzdaniji je od revizijskog dokaza dobijenog u vidu usmene izjave) - razlog za ovakav stav proizlazi iz činjenice da je na primer, pisana izjava rukovodstva klijenta revizije pouzdaniji dokaz od usmeno date izjave rukovodstva klijenta revizije; razlog je jednostavan, usmena izjava se može osporavati u smislu da li je uopšte data ili da li je njen sadržaj revizor pravilno shvatio;
 - 4/ revizijski dokaz pribavljen na osnovu originalnih dokumenata je pouzdaniji od revizijskog dokaza koji su na fotokopijama ili faksimilima - razlog za ovakav stav proizlazi iz činjenice da je lakše falsifikovati fotokopiju nego originalni dokument.
- 3) **Delokrug Standarda** - *Standard* se bavi se revizorovim korišćenjem postupaka eksterne konfirmacije zbog dobijanja revizijskih dokaza u skladu sa zahtevima *MRS 330* i *MRS 500*. On ne uređuje ispitivanja u vezi sa sudskim sporovima. *Standardom*, dakle, uspostavljaju pravila i pružaju smernice u vezi sa korišćenjem eksternih potvrda radi pribavljanja potrebnih revizijskih dokaza.
- 4) **Postupci eksterne konfirmacijezbog dobijanja revizijskih dokaza** - revizijski dokaz u obliku direktno primljenih pisanih odgovora (na zahtev za potvrdom) od trećih lica (koja nisu povezana sa klijentom revizije kod koga se vrši revizija), uzet pojedinačno ili zajedno sa revizijskim dokazom iz drugih revizijskih postupaka, može da pomogne smanjenju na prihvatljivo nizak nivo rizika od materijalno pogrešnih iskaza u vezi sa odgovarajućim tvrdnjama:

na primer, postojanje potraživanja od nekog kupca na datum bilansa može se utvrditi proverom:

- *ispravnosti proknjiženih faktura i*
- *proverom izvoda tekućih računa da potraživanje na datum bilansa nije naplaćeno.*

Nijedan od ova dva revizijska dokaza o postojanju potraživanja na datum bilansa nije definitivna. Zbog toga smanjenju rizika od materijalno pogrešnog iskaza doprinosi prikupanje eksterne potvrde u vezi sa tim potraživanjem.

- 5) Eksterne potvrde se najčešće koriste kada su u pitanju salda na pojedinim sintetičkim ili analitičkim računima, kao što su:
1. salda na računima kod banaka,
 2. salda na računima kupaca,
 3. salda na računima dobavljača,
 4. zalihe koje se nalaze kod trećih lica u njihovim skladištima radi obrade ili konsignacione prodaje,
 5. krediti od zajmodavaca.

Primena eksternih potvrda nije ograničena samo na proveru salda odgovarajućih računa. *Na primer, revizor može da traži eksternu potvrdu uslova ugovora ili informacije o transakcijama klijenta revizije sa povezanim subjektima. Sem toga, zahtevom za potvrdom se može postaviti pitanje da li je bilo izmena u vezi sa nekim ugovorom i, ukoliko ih je bilo, koji relevantni detalji su izmenjeni. Eksterne potvrde se takođe mogu koristiti radi pribavljanja revizijskih dokaza o nepostojanju određenih okolnosti, na primer, nepostojanja «povratnih sporazuma» koji mogu uticati na priznavanje prihoda. U nastavku navodimo još dva primera korišćenja eksternih potvrda:*

1. *tapije o vlasništvu koje se nalaze kod advokata ili finansijera na čuvanju ili kao obezbeđenje neke obaveze,*
 2. *hartije od vrednosti kupljene na berzi koje do datuma bilansa nisu evidentirane u centralnom registru hartija od vrednosti - potvrda bi se uzela od brokera.*
- 6) Pouzdanost revizijskog dokaza pribavljenog putem eksterne potvrde zavisi od sledećih faktora:
1. da li je revizor primenio odgovarajuće revizijske postupke u kreiranju zahteva za eksternom potvrdom i
 2. da li je postupke potvrde sproveo i rezultate primljenih odgovora ocenio na odgovarajući način.

Faktori koji utiču na pouzdanost eksternih potvrda uključuju pitanja:

1. kako je revizor kontrolisao slanje zahteva za potvrdom i prijem odgovora,
2. karakteristike pošiljaoca odgovora i
3. eventualne restrikcije u odgovorima ili restrikcije koje je nametnulo rukovodstvo klijenta revizije.

7) Eksternim konfirmacijama se posredno bave i sledeći Standardi:

1. U MSR 315 *Razumevanje pravnog lica i njegovog okruženja i procena rizika materijalno značajne greške* razmatra se pitanje odgovornosti revizora u vezi sa razumevanjem klijenta revizije i njegovog okruženja, uključujući i internu kontrolu i procenu rizika materijalno značajne greške. U tom Standardu su navedeni revizijski postupci koji se sprovode radi procene rizika materijalno značajne greške u finansijskim izveštajima i koji su dovoljni za osmišljavanje i sprovođenje daljih revizijskih postupaka - *jedan od njih je postupak eksternih potvrda*.
2. U MSR 330 *Revizorski postupci kao odgovor na procenjene rizike* razmatra se odgovornost revizora u vezi sa određivanjem opštih odgovora i osmišljavanja i sprovođenja revizijskih postupaka čija priroda, vreme i obim odgovara procenjenom riziku materijalno značajne greške na nivou finansijskih izveštaja i na nivou tvrdnje. MSR 330 naročito naglašava da revizor:
 - kao odgovor na relevantne procenjene rizike materijalno značajne greške određuje prirodu i obim revizijskih dokaza koje treba pribaviti putem sprovođenja suštinskih postupaka ispitivanja i
 - osmišljava i sprovodi suštinske postupke ispitivanja za svaku materijalno značajnu klasu transakcija, salda računa i obelodanjivanja nezvezano sa procenjenim rizikom materijalno značajne greške.

Ovi suštinski postupci ispitivanja mogu za određene tvrdnje da uključuju i korišćenje eksternih potvrda, kao jednog od oblika suštinskog ispitivanja.

U MSR 330 navodi se da što je viši nivo procenjenog rizika, revizor treba da pribavi pouzdaniji i relevantniji revizijski dokaz sprovođenjem postupaka suštinskog ispitivanja. Prema tome, kako procenjeni nivo rizika materijalno značajne greške raste, revizor kreira suštinske postupke ispitivanja da bi pribavio što pouzdaniji i relevantniji, ili uverljiviji dokaz na nivou tvrdnje. U takvim situacijama, primena postupaka eksternih potvrda može biti efikasna u pribavljanju dovoljno odgovarajućih dokaza.

Za niži procenjeni nivo rizika materijalno pogrešnog iskaza revizoru je potrebno da pribavi manji obim uveravanja na osnovu postupaka suštinskog ispitivanja koje je potrebno za formiranje zaključka o tvrdnjama: *na primer, klijent revizije može imati kredit koji otplaćuje u skladu sa utvrđenim planom otplate, čiji su uslovi potvrđeni prethodne godine. Ako drugi posao koji je revizor obavio (uključujući neophodnu proveru kontrola) ukaže na to da uslovi ugovora nisu promenjeni, a nivo rizika materijalno pogrešnog iskaza koji se odnosi na saldo ostatka kredita je ocenjen kao niži, on može da ograniči postupke suštinskog ispitivanja na proveru detalja o izvršenim plaćanjima, a ne da ponovo traži potvrdu stanja direktno od kreditora.*

Kada je revizor identifikovao rizik kao značajan, razmatra da li eksterne potvrde u vezi sa određenim pitanjima mogu biti pogodan način smanjenja rizika materijalno značajne greške: *na primer, neobične i kompleksne poslovne*

promene mogu biti povezane sa većim nivoom inherentnog i kontrolnog rizika nego što je to slučaj sa jednostavnim poslovnim promenama. Ukoliko je klijent revizije imao neuobičajene ili složene transakcije koje rezultiraju višim nivoom procenjenog rizika materijalno pogrešnog iskaza, pored ispitivanja dokumentacije koja se nalazi kod klijenta revizije, revizor razmatra potrebu za potvrdom uslova poslovne promene sa trećim licima;

3. MRS 240 navodi da revizor može oblikovati zahteve za potvrdu kako bi pribavio dodatne potvrđujuće informacije kao reakciju na procenjene rizike pogrešnog prikazivanja zbog prevare na nivou tvrdnje;
4. MSR 500 *Revizijski dokaz* kao odgovor na procenjene rizike zahteva korišćenje tvrdnji pri proceni rizika i osmišljavanju i sprovođenju revizijskih postupaka. U skladu sa MSR 500 tvrdnje se kategorizuju na one koje se odnose na salda računa i na obelodanjivanja. Iako eksterne potvrde mogu da pruže revizijski dokaz u pogledu navedenih tvrdnji, mogućnost eksterne potvrde da pruži revizijski dokaz relevantan za konkretnu tvrdnju u finansijskim izveštajima je različit. Na primer:
 1. *Eksterna potvrda salda na računu kupca pruža pouzdan i odgovarajući revizorski dokaz u pogledu postojanja tog salda na određeni dan. Potvrda takođe pruža revizijski dokaz u pogledu odgovarajućeg razgraničenja. Međutim, potvrda ne obezbeđuje sav potreban revizijski dokaz koji se odnosi na tvrdnju u pogledu vrednovanja, pošto nije praktično moguće da se od kupca traži da potvrdi informacije koje se odnose na njegovu sposobnost da taj iznos plati ili*
 2. *u slučaju robe koja se drži na konsignaciji, eksterna potvrda pruža pouzdan i odgovarajući revizorski dokaz kojim se potkrepljuje tvrdnja o postojanju i pravima i obavezama u vezi sa tom robom, ali ne mora da pruži revizijski dokaz kojim se potkrepljuje tvrdnja u pogledu njene vrednosti.*
- 8) *Standard se primenjuje pri reviziji finansijskih izveštaja za periode koji počinju na dan ili posle 15. decembra 2009. godine.*

2. Cilj Standarda

Standardom je određeno da je cilj revizora pri korišćenju postupaka eksterne potvrde da oblikuje i obaviti takve postupke kako bi pribavio relevantne i pouzdane revizijske dokaze.

3. Zahtevi Standarda

- 1) Osnovni zahtev sadržan u *Standardu* je zahtev da revizor utvrdi da li je neophodno da koristi eksterne potvrde da bi pribavio dovoljan i odgovarajući revizijski dokaz kojim potkrepljuje izvesne tvrdnje u finansijskim izveštajima koji su predmet

revizije: *na primer, tvrdnja je da je potraživanje od kupca "H" na datum bilansa 100.000,00 din. Jedan od načina prikupljanja revizijskog dokaza da to potraživanje postoji na taj dan je primena eksternih potvrda.*

- 2) Prilikom tog utvrđivanja, revizor treba da razmotri procenjeni rizik materijalno pogrešnog iskaza na nivou tvrdnje i način na koji će revizijski dokaz pribavljen iz ostalih planiranih postupaka revizije smanjiti procenjeni rizik na prihvatljivo nizak nivo. Prilikom odluke do kog stepena da koristi eksterne potvrde revizor razmatra:
 1. karakteristike okruženja u okviru koga posluje klijent revizije čija se revizija vrši i
 2. praksu potencijalnih pošiljalaca odgovora u vezi sa zahtevima za potvrdom.

3.1. Postupci eksterne konfirracije

- 1) Kada sprovodi postupke eksterne potvrde, revizor treba da obezbedi kontrolu nad:
 1. određivanjem informacija koje treba konfirmisati ili zahtevati,
 2. procesom izbora lica kojima će zahtev biti poslat,
 3. oblikovanjem, pripremom i slanjem zahteva za potvrdom i
 4. primljenim odgovorima na te zahteve.
- 2) Kontrola se uspostavlja nad komunikacijom između lica kojima se nameravaju poslati zahtevi i revizora, kako bi se minimizirala mogućnost pristrasnosti rezultata procesa potvrde zbog zaustavljanja ili izmene zahteva za potvrdom, odnosno primljenih odgovora. Revizor kontroliše da li:
 1. su zahtevi za potvrdom poslati licima koje je on odabrao,
 2. su ti zahtevi upućeni na pravu adresu i
 3. oni sadrže zahtev da se odgovori pošalju direktno revizoru.Revizor takođe razmatra da li su odgovore poslali oni od kojih se očekivalo da ih pošalju.
- 3) Na pouzdanost revizijskog dokaza pribavljenog putem potvrda utiču kompetentnost pošiljaoca odgovora, njegova nezavisnost, ovlašćenje da pošalje odgovor, poznavanje pitanja za koja se odgovor traži i objektivnost. Zbog toga revizor nastoji da obezbedi, gde je to praktično moguće, da se zahtev za potvrdom uputi odgovarajućem licu. *Na primer, kada se traži potvrda da je neka klauzula u vezi sa dugoročnim kreditom promenjena, revizor upućuje zahtev za potvrdom nadležnom licu kreditora, koje je upućeno u relevantno pitanje i ima pravo da takvu informaciju potvrdi.*
- 4) Revizor takođe procenjuje da li postoji mogućnost da neki pošiljaoci odgovora ne pruže objektivni i nepristrasni odgovor na zahtev za potvrdom. Revizor može da naiđe na informacije o kompetentnosti pošiljaoca odgovora, njegovom poznavanju, motivaciji, mogućnosti ili voljnosti da odgovori. Revizor razmatra

efekte koje takve informacije mogu imati na dizajniranje zahteva za potvrdom i na ocenu rezultata, uključujući određivanje potrebe za dopunskim revizijskim postupcima. Revizor takođe razmatra da li postoji dovoljna osnova za zaključak da su zahtevi za potvrdom poslani primaocima od kojih revizor može da očekuje odgovor koji će pružiti dovoljan i odgovarajući revizijski dokaz. *Na primer, revizor se može susresti sa neuobičajenim poslovnim promenama na kraju godine, koje imaju materijalno značajan efekat na finansijske izveštaje, kao i na poslovne događaje sa trećim licima koja ekonomski zavise od pravnog subjekta kod koga se vrši revizija. U takvim okolnostima, revizor razmatra da li treća lica mogu da budu motivisana da pruže netačan odgovor.*

- 5) Revizor treba u skladu sa konkretnim ciljem revizije da kreira zahtev za eksternom potvrdom.
- 6) On pri kreiranju zahteva razmatra tvrdnje koje želi da potvrdi i faktore koji mogu da utiču na pouzdanost potvrda. Sledeći faktori imaju direktan uticaj na pouzdanost revizijskog dokaza pribavljenog putem postupaka eksterne potvrde:
 1. oblik zahteva za eksternom potvrdom,
 2. ranije iskustvo na sličnim revizijskim angažovanjima,
 3. priroda informacije za koju se želi potvrditi
 4. ko je nameravani pošiljalac odgovora.

Sem toga, prilikom kreiranja zahteva za potvrdom, revizor razmatra koji pošiljaoci odgovora su spremni da pošalju odgovore, jer to može da utiče na broj primljenih odgovora i na prirodu pribavljenog revizijskog dokaza.
- 7) Zahtevi za potvrdom se obično šalju uz saglasnost rukovodstva klijenta revizije. Naime, pošiljaoci odgovora su ponekad spremniji da odgovore na zahtev koji sadrži dozvolu rukovodstva klijenta revizije. U pojedinim slučajevima čak i nisu spremni da pošalju odgovor ukoliko nije priložena dozvola rukovodstva klijenta revizije.
- 8) Revizor može da koristi pozitivne ili negativne zahteve za eksternom potvrdom ili i jedne i druge.
- 9) U zahtevu za **pozitivnom eksternom potvrdom** se u svim slučajevima traži da pošiljalac potvrdi revizoru potvrdi traženu informaciju:
 - navodeći da li se slaže sa informacijom sadržanom u zahtevu ili
 - da unese određenu informaciju kojom on raspolaže.

Od zahteva za pozitivnom potvrdom se obično očekuje obezbeđenje pouzdanog revizijskog dokaza. Međutim, postoji rizik da pošiljalac odgovora potvrdi informaciju bez provere da li je ona tačna. Revizor nije u mogućnosti da otkrije takav slučaj. Da bi se izbegao (ili umanjio) ovaj rizik revizor može da koristiti pozitivni zahtev za potvrdom u kome se ne navodi iznos (i/ili druga informacija), već se od pošiljaoca potvrde traži da unese iznos ili navede drugu informaciju. Ali, primena ove vrste "blanko" informacije može imati za rezultat manji broj odgovora zbog toga što se od pošiljalaca odgovora traži veći napor.

- 8) Kada revizor radi dobijanja revizorskog dokaza kojim se potkrepljuje tvrdnja pre *datuma bilansa* koristi postupak eksternih potvrda, onda on pribavlja dovoljan odgovarajući revizijski dokaz da transakcije koje su relevantne za tvrdnju, a koje su nastale u periodu od dana potvrde do *datuma bilansa* nisu pogrešno iskazane. U zavisnosti od procenjenog rizika materijalno pogrešnog iskaza, revizor može da odluči da uzme u obzir stanja na određenim računima na neki drugi dan, a ne na *datum bilansa*, na primer, kada reviziju treba završiti za kratko vreme nakon *datuma bilansa*. Slično kao i kod drugih vrsta posla koji se obavljaju pre kraja obračunskog perioda, revizor razmatra potrebu da pribavi dodatni revizijski dokaz koji se odnosi na ostatak perioda. *MSR 330* sadrži dodatne smernice kada se revizijski postupci sprovode u međuperiodu.

3.2. Odbijanje rukovodstva klijenta revizije da dopusti revizoru da pošalje zahtev za potvrdu

- 1) Kada revizor želi da potvrdi određena salda na računima ili druge informacije, a rukovodstvo klijenta revizije od njega zahteva da to ne čini, on treba da proceni:
- da li za takav zahtev postoje valjani razlozi, kao i
 - da pribavi revizijski dokaz u vezi valjanosti takvog zahteva rukovodstva klijenta revizije.

Ukoliko se revizor složi sa zahtevom rukovodstva klijenta revizije da ne traži eksternu potvrdu u pogledu konkretnog pitanja, on treba da primeni alternativne revizijske postupke na osnovu kojih će dobiti dovoljan i odgovarajući revizijski dokaz po tom pitanju.

- 2) Ako revizor smatra da zahtev rukovodstva klijenta revizije nije opravdan, a ipak bude onemogućen da sprovede potvrdu, postoji ograničenje obima revizije i zbog toga revizor treba da razmotri potencijalni uticaj tog ograničenja na *izveštaj nezavisnog revizora*.
- 3) Kada razmatra razloge koje rukovodstvo klijenta revizije navodi, revizor primenjuje profesionalni skepticizam i razmatra da li takav zahtev može imati uticaj na integritet rukovodstva klijenta revizije. Revizor razmatra da li zahtev rukovodstva klijenta revizije može da ukaže na moguće postojanje kriminalne radnje ili greške. Ukoliko revizor veruje da postoji kriminalna radnja ili greška, on primenjuje smernice iz *MSR 240 Odgovornost revizora tokom revizije finansijskih izveštaja za preware*. Revizor takođe razmatra da li će alternativni revizijski postupci pružiti dovoljan i odgovarajući revizijski dokaz u vezi sa konkretnim pitanjem.

3.3. Rezultati postupaka eksterne potvrđivanja

3.3.1. Pouzdanost primljenih odgovora

- 1) Revizor razmatra da li postoji indikacija da primljeni odgovori na zahtev za eksternom potvrdom mogu da budu nepouzdati. U tom smislu revizor razmatra autentičnost odgovora i sprovodi revizijske postupke koji treba da otklone bilo kakvu sumnju. On može da odluči da proverí izvor i sadržaj odgovora tako što će pošiljaoca informacija pozvati telefonom. Pored toga, revizor zahteva da name-ravani pošiljalac informacije pošalje originalni odgovor direktno revizoru. Zbog stalnog povećanja obima primene tehnologije, revizor treba da razmotri način za proveru izvora odgovora primljenih u elektronskom formatu (na primer, putem faksa ili elektronske pošte). Usmene potvrde se dokumentuju u radnoj dokumentaciji. Ukoliko je primljena usmena potvrda od neke strane značajna, revizor može da od te strane zahteva da mu pruži i pismenu potvrdu o konkretnoj informaciji.
- 2) Na relevantnost eksternih potvrda pribavljenih radi revizije konkretnih tvrdnji takođe utiču ciljevi revizije koje je revizor postavio prilikom izbora informacija za koje će tražiti eksternu potvrdu: *na primer, kada vrši reviziju tvrdnje o potpunosti iskazanih obaveza prema dobavljačima, revizor treba da pribavi revizijski dokaz da u materijalno značajnom obimu ne postoje neproknjižene obaveze ili da su obaveze iskazane u finansijskim izveštajima materijalno značajno potcenjene. Shodno tome, slanje zahteva za potvrdom glavnom dobavljaču klijenta revizije, u kojoj se traži da on direktno revizoru dostavi kopiju svog stanja na računu, bez obzira na to što evidencija pokazuje da obaveze prema njemu nisu velike, često je efikasnije postupak u otkrivanju neproknjiženih obaveza od izbora stavki za potvrdom zasnovanog na veličini salda sadržanih u knjizi dobavljača.*
- 3) Kada pribavlja revizijski dokaz o tvrdnjama koje se na odgovarajući način ne mogu pribaviti eksternim potvrđama, revizor razmatra druge postupke revizije koji treba da dopune postupke eksterne potvrde ili koji treba da se primene umesto postupka eksterne potvrde.

3.3.2. Neodgovaranje na zahtev za potvrđivanje

- 1) U slučajevima kada ne dobije odgovor na zahtev za pozitivnom potvrdom, revizor treba da sprovede alternativne revizijske postupke. Alternativni revizijski postupci treba da budu takvi da obezbede dokaz o tvrdnjama koji je trebao da se pribavi putem zahteva za potvrdom.
- 2) Kada ne dobije odgovor, revizor obično kontaktira primaoca zahteva kako bi ubrzao odgovor. Ukoliko pak nije u mogućnosti da dobije odgovor, revizor primenjuje alternativne revizijske postupke. Priroda alternativnih revizijskih postupaka varira u zavisnosti od salda na računu i tvrdnji koje su u pitanju. Kod ispitivanja potraživanja od kupaca alternativni revizijski postupci mogu da uključe ispitivanje

naknadne naplate, dokumentacije o otpremi ili druge klijentovu dokumentacije, kako bi se pribavio revizijski dokaz u vezi tvrdnje o postojanju, kao i postupke ispitivanja u vezi prodaje pri kraju perioda radi pribavljanja revizijskog dokaza o tvrdnji koja se odnosi na tvrdnju razgraničenja perioda. Kod ispitivanja obaveza prema dobavljačima, alternativni revizijski postupci mogu da uključe ispitivanje naknadnih plaćanja ili prepiske sa dobavljačima, koja pruža revizijski dokaz o tvrdnji da obaveza postoji, kao i ispitivanje druge evidencije i dokumentacije, kao što su prijemnice, radi revizijskog dokaza tvrdnje koja se odnosi na sveobuhvatnost.

3.3.3. Postupanje revizora u situaciji kada je odgovor na zahtev za pozitivnu konfirmaciju nužan za pribavljanje zadovoljavajućih revizijskih dokaza

- 1) Kada revizor utvrdi da je odgovor na zahtev za pozitivnu konfirmaciju nužan za pribavljanje zadovoljavajućih revizijskih dokaza a ne može alternativnim revizijskim postupcima da osigura revizijske dokaze koji su mu potrebni on treba utvrdi posledice za reviziju i revizorovo mišljenje u skladu s *MRS 705*.
- 2) Ovakve situacije mogu biti u slučaju da:
 1. su informacije za potvrđivanje tvrdnje rukovodstva ili njegovih tvrdnji raspoložive samo izvan klijenta revizije; i
 2. da određeni faktori rizika prevare¹⁷ revizora sprečavaju u oslanjanju na dokaze iz klijenta revizije.

3.3.4. Uzroci i učestalost razlika

- 1) Kada revizor formira zaključak da proces eksterne potvrde i alternativni revizijski postupci nisu pružili dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza u pogledu neke tvrdnje, treba da sprovede dodatne revizijske postupke kako bi pribavio dovoljan odgovarajući revizijski dokaz.

U formiranju takvog zaključka revizor razmatra:

1. pouzdanost potvrda i alternativnih revizijskih postupaka;
 2. prirodu eventualnih razlika, uključujući njihove kvalitativne i kvantitativne implikacije i
 3. revizijski dokaz pribavljen drugim revizijskim postupcima. Na osnovu ove ocene, revizor određuje da li su potrebni dodatni postupci revizije kako bi se pribavio dovoljan odgovarajući revizijski dokaz.
- 2) Revizor takođe razmatra uzroke i učestalost razlika sadržanih u odgovorima pošiljalaca. Razlika može da ukazuje na grešku u evidenciji klijenta revizije, u kom slučaju revizor utvrđuje razloge za takvu grešku i ocenjuje da li ona ima mate-

¹⁷ kao što je rizik da rukovodstvo zaobiđe kontrole ili rizik tajnog sporazuma koji može uključivati zaposlene i/ili rukovodstvo

rijalno značajan efekat na finansijske izveštaje. Ako razlika ukazuje na grešku revizor ponovo razmatra prirodu, vreme i obim postupaka revizije neophodnih da se pribavi potreban revizijski dokaz.

3.4. Zahtevi za negativnom eksternom potvrdom

- 1) Zahtevi za **negativnom eksternom potvrdom** zahtevaju od pošiljaoca potvrde da odgovor pošalje samo ako se ne slaže sa informacijom sadržanom u zahtevu. Međutim, kada nema odgovora na takav zahtev za negativnom potvrdom, revizor ostaje uveren da neće dobiti eksplicitni revizorski dokaz da je nameravano treće lice primilo zahtev za potvrdom i da je proverilo da li je informacija sadržana u tom zahtevu tačna. Shodno tome, korišćenje zahteva za negativnom potvrdom obično pruža manje pouzdan revizorski dokaz od korišćenja zahteva za pozitivnom potvrdom i zbog toga revizor treba da razmotri druge postupke suštinskog ispitivanja kao dopunu korišćenja negativnog zahteva za potvrdom.

Zahtevi za negativnom eksternom potvrdom mogu da smanje rizik materijalno pogrešnog iskaza na prihvatljivo nizak nivo kada:

1. je procenjeni nivo rizika materijalno pogrešnog iskaza niži,
 2. treba potvrditi veći broj manjih salda,
 3. se ne očekuje značajan broj grešaka i
 4. revizor nema razloga da veruje da se pošiljalac odgovora neće složiti sa zahtevom.
- 2) Revizor može koristiti kombinaciju pozitivnih i negativnih eksternih potvrda: na primer, kada ukupan saldo potraživanja od kupaca sadrži mali broj pojedinačnih velikih salda i veliki broj malih pojedinačnih salda, revizor može da odluči da napravi odgovarajući uzorak za potvrdu, tako što će za velika salda poslati pozitivan zahtev za potvrdom, a za mala salda negativan.

3.5. Ocena rezultata procesa potvrde

Revizor treba da oceni da li su rezultati procesa eksterne potvrde, zajedno sa rezultatima drugih obavljenih revizijskih postupaka, pružili dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza o tvrdnjama koje su predmet revizije. U vršenju takve ocene revizor se oslanja na smernice sadržane u *MSR 330* i *MSR 530 Revizijsko uzorkovanje*.

MEĐUNARODNI STANDARD REVIZIJE 510

POČETNI REVIZIJSKI ANGAŽMANI

- POČETNA STANJA

1. Uvodne napomene, definicije i delokrug Standarda

- 1) *Međunarodni standard revizije 510 Početni revizijski angažmani – početna stanja* (u daljem tekstu: *Standard*) usvojio je **Odbor za međunarodne standarde revizije i uveravanja** (International Auditing and Assurance Standards Board - **IAASB**) (IAASB, 2015). *Standard* primenjuju eksterni revizori pri obavljanju revizije finansijskih izveštaja. Zahteve *Standarda* treba da poznaju i računovođe koje sastavljaju finansijske izveštaje. Naime, u praksi se često pojavljuju neslaganja između nezavisnog revizora i računovođe o tome koje mišljenje je u konkretnoj situaciji trebalo da bude iskazano. Sem toga računovođa treba da zna uticaj *početnog stanja* na finansijske izveštaje, kao i na *mišljenje nezavisnog revizora*.
- 2) Za razumevanje i primenu *Standarda* neophodno je znati značenje sledećih termina:
 1. **Početna stanja** predstavljaju ona stanja na knjigovodstvenim računima koja postoje na početku *izveštajnog perioda*. *Početna stanja* su zasnovana na ključnim stanjima *prethodnog izveštajnog perioda* i odražavaju efekte:
 - 1/ transakcije *prethodnog izveštajnog perioda* – na primer, kupovine, trošenja i prodaje sredstava u *prethodnom izveštajnom periodu* utiču na *krajnje stanje tih sredstava u tom prethodnom periodu*;
 - 2/ procena na *datum bilansa prethodnog izveštajnog perioda* - na primer, *procena obezvređenja zaliha utiče na njihov iznos na datum bilansa prethodnog izveštajnog perioda, a samim tim i na početno stanje tekućeg izveštajnog perioda*; i
 - 3/ računovodstvenih politika primenjenih u *prethodnom izveštajnom periodu* – na primer, izbor računovodstvene politike može uticati na visinu stakvi u finansijskim izveštajima: recimo, u slučaju da se za nekretnine koje su u delokrugu *MRS 16 Nekretnine, postrojenja i oprema* izabere *model revalorizacije* moguće je da na kraju *prethodnog izveštajnog perioda* njihova knjigovodstvena vrednost bude drugačija od njihove vrednosti da je primenjen *model nabavne vrednosti*.

Odnos *početnih stanja* i finansijskih izveštaja *tekućeg izveštajnog perioda* može biti sledeći:

- 1/ visina pojedinih rashoda je pod uticajem visine određenih stavki u *početnom stanju* – na primer:
- rashodi po osnovu obezvređenja potraživanja od kupaca zavise od pr ocenjenog iznosa obezvređenja kupaca u *prethodnom izveštajnom periodu*: ako je u početnom stanju iznos obezvređenja potraživanja od kupaca 100.000,00 din. a na kraju tekućeg izveštajnog perioda ono iznosi 120.000,00 din. u tekućem izveštajnom periodu biće priznati rashodi po osnovu obezvređenja u iznosu od 20.000,00 din. Ali da u početnom stanju nije realno bilo iskazano obezvređenje potraživanja od kupaca iznos rashoda po osnovu obezvređenja potraživanja u tekućem izveštajnom periodu ne bi bio tačan;
 - rashodi po osnovu trošenja materijala za izradu zavise od tačnosti knjigovodstvene vrednosti početnih zaliha materijala: ako je u početnom stanju iznos materijala za izradu 100.000,00 din. a trebalo je da bude 60.000,00 din. i ako je materijal u tekućem izveštajnom periodu u celosti utrošen troškovi materijala za izradu u tekućem izveštajnom periodu biće netačni, tj. biće iskazani u iznosu za 40.000,00 din. većem od njihovog tačnog iznosa.
- 2/ početna stanja ne utiču na krajnje stanje u *bilansu stanja* – iznosi stavki za tekući izveštajni period u *bilansu stanja* mogu biti tačni čak i ako su netačna početna stanja - na primer, ako početne zalihe materijala nisu tačne to ne utiče na realnost vrednovanja krajnjih zaliha materijala – jedino će, kao što smo već rekli, uticati na visinu troškova materijala tekućeg izveštajnog perioda.

Pod početnim stanjem se podrazumevaju i obelodanjivanja data u finansijskih izveštajima za prethodni izveštajni period - ta obelodanjivanja sadrže, na primer, informacije o potencijalnim obavezama i potencijalnim sredstvima.

- 2. Početno revizijsko angažovanje** podrazumeva jednu od sledećih situacija:
- 1/ finansijski izveštaji klijenta revizije su po prvi put predmet revizije ili u prethodnom izveštajnom periodu nisu bili predmet revizije (jer je na primer, klijent revizije bio *malo pravno lice*, pa nije bio obavezan da radi reviziju svojih finansijskih izveštaja);
 - 2/ finansijski izveštaji klijenta revizije su u prethodnom izveštajnom periodu bili predmet revizije, ali je reviziju radio neki drugi revizor.
- 3. Dovoljnost revizijskih dokaza** - dovoljnost je merilo kvantiteta pribavljenih revizijskih dokaza, odnosno njihovog značaja i pouzdanosti u smislu podrške, ili za otkrivanje materijalnih grešaka u klasama transakcija, saldima računa, obelodanjivanjima ili povezanim tvrdnjama.
- 4. Adekvatnost revizijskih dokaza** - adekvatnost je merilo kvaliteta revizijskih dokaza.
- 5. Modifikovano mišljenje revizije** - pod *modifikovanim mišljenjem* revizora podrazumevaju se *mišljenje sa rezervom*, *negativno mišljenje* i *uzdržavanje od mišljenja*.

3) *Standard* se primenjuje pri reviziji finansijskih izveštaja za periode koji počinju na dan ili posle 15. decembra 2009. godine.

4) **Delokrug Standarda** - *Standardom* su uspostavljena pravila i pružene smernice u vezi sa *početnim stanjima* kada se revizija finansijskih izveštaja vrši prvi put ili kada je revizija finansijskih izveštaja za prethodni period izvršena od strane drugog revizora.

Standard se, takođe, primenjuje kod upoznavanja revizora sa preuzetim i potencijalnim obavezama koje postoje na početku *tekućeg izveštajnog perioda*.

Pravila i smernice u vezi sa revizijom i izveštavanjem o prikazivanju *uporednih podataka* date su u *MSR 710 Uporedne informacije - odgovarajući podaci i uporedni finansijski izveštaji*.

Svrha postojanja Standarda proizlazi iz činjenice da kod prvog revizijskog angažovanja revizor ne raspolaže sa revizijskim dokazima koji potkrepljuju početna stanja. Na primer, neka su finansijski izveštaji za 20x9. godinu predmet revizije. U njima su sadržani i *uporedni podaci*, tj. podaci za 20x8. godinu. Stanje na dan 31.12.20x8. godine je ujedno početno stanje za 20x9. godinu. S obzirom da revizor nije radio reviziju finansijskih izveštaja za 20x8. godinu on nema podatke o stavkama iskazanim u tim finansijskim izveštajima.

2. Zahtevi Standarda

1) *Standard* zahteva da revizor kod prvog revizijskog angažovanja pribavi zadovoljavajuće revizijske dokaze:

1. da *početna stanja* ne sadrže pogrešne iskaze koji materijalno utiču na finansijske izveštaje *tekućeg izveštajnog perioda* - na primer, revizor treba da pribavi zadovoljavajuće revizijske dokaze da početno stanje zaliha realno prikazuje stanje tih sredstava na početku *tekućeg izveštajnog perioda* (realno stanje kako u vezi sa njihovim postojanjem, tako i u vezi sa njihovim vrednostima);
2. da su zaključna stanja *prethodnog izveštajnog perioda* tačno kao početna stanja preneti u *tekući izveštajni period* ili, gde je primenljivo, da su izmenjena - početno stanje *tekućeg izveštajnog perioda* mora biti identično zaključnom stanju *prethodnog izveštajnog perioda*. Razlika između ta dva stanja može nastati u situaciji kada se u *tekućem izveštajnom periodu* retroaktivno ispravlja materijalno značajna greška iz ranijih perioda (ispravka se vrši korigovanjem početnim stanjem); i
3. da su odgovarajuće računovodstvene politike konzistentno primenjene i da su promene računovodstvenih politika pravilno računovodstveno obuhvaćene i obelodanjene - prema MRS 8 Računovodstvene politike, promene računovodstvenih procena i greške efekti promene računovodstvene politike se retroaktivno računovodstveno obuhvataju. To znači da se u *tekućem izveštajnom periodu* u kojem je izvršena promena računovodstvene politike efekat retroaktivne pri-

mene promenjene računovodstvene politike obuhvata korigovanjem početnog stanja.

- 2) U *Standardu* su posebno obrađena pitanja:
 1. postupaka revizije *početnih stanja* i
 2. zaključaka revizije i izveštavanje.

3. Postupci revizije

- 1) Dovoljnost i adekvatnost revizijskog dokaza koji revizor treba da pribavi u odnosu na *početna stanja* zavisi od sledećih činjenica:
 1. materijalnog značaja *početnog stanja* u odnosu na finansijske izveštaje tekućeg perioda,
 2. prirode knjigovodstvenog računa i rizika od pogrešnog prikazivanja u finansijskim izveštajima tekućeg perioda,
 3. računovodstvene politike koju primenjuje klijent revizije i
 4. da li je vršena revizija finansijskih izveštaja za prethodni izveštajni period i ako jeste, da li je izdat *modifikovani izveštaj revizora*,
- 2) **Materijalni značaj početnog stanja u odnosu na finansijske izveštaje tekućeg perioda** – revizor treba da sagleda materijalni značaj *početnog stanja* u odnosu na finansijske izveštaje *tekućeg izveštajnog perioda*. Moguće je više situacija:
 1. da *početna stanja* posmatrano u odnosu na finansijske izveštaje *tekućeg izveštajnog perioda* nisu materijalno značajna - *klijent revizije možda ima male zalihe ili male iznose potraživanja i obaveza u odnosu na ukupne promete koje ostvaruje u toku poslovne godine; u ovoj situaciji čak i greške u početnom stanju neće se bitnije odraziti na prihode ili rashode tekućeg izveštajnog perioda;*
 2. da *početna stanja* posmatrano u odnosu na finansijske izveštaje *tekućeg izveštajnog perioda* budu materijalno značajna - *klijent revizije možda ima velike zalihe ili velike iznose potraživanja i obaveza u odnosu na ukupne promete koje ostvaruje u toku poslovne godine; u ovoj situaciji greške u početnom stanju bi se bitnije odrazile na prihode ili rashode tekućeg izveštajnog perioda.*

Između ove dve ekstremne situacije moguć je ceo set njihovih kombinacija, pa između ostalog i situacija da su *početna stanja* pojedinih sredstava značajna a da drugih nisu.
- 3) **Uticaj računovodstvenih politika koje primenjuje klijent revizije** - revizor treba da sagleda da li *početna stanja* odražavaju primenu odgovarajućih računovodstvenih politika i da li su te politike konzistentno primenjene u finansijskim izveštajima *tekućeg izveštajnog perioda*. Na primer, ako klijent revizije za vrednovanje investicionih nekretnina primenjuje model fer vrednosti revizor treba da pribavi zadovoljavajući revizijski dokaz da su vrednosti investicionih nekretnina u početnom stanju u skladu sa ovom izabranom politikom. On treba da proverí da li su

u početnom stanju knjigovodstvene vrednosti investicionih nekretnina značajnije odstupali od njihovih fer vrednosti.

Kada dođe do promena u računovodstvenim politikama ili njihovoj primeni, revizor treba da razmotri da li su te politike:

- odgovarajuće,
- pravilno računovodstveno obuhvaćene i
- adekvatno obelodanjene.

Revizor, dakle, treba da proveriti da li je u svemu postupljeno u skladu sa relevantnim zahtevima *MRS 8 Računovodstvene politike, promene računovodstvenih procena i greške*. Ovaj Standard zahteva da se efekti promene računovodstvene politike retroaktivno obuhvate korigovanjem odgovarajućih stavki u *početnom stanju*.

- 4) **Priroda knjigovodstvenog računa i rizika od pogrešnog prikazivanja u finansijskim izveštajima *prethodnog i tekućeg izveštajnog perioda*** - neka sredstva i obaveze su u odnosu na druga sredstva i obaveze podložnije pogrešnom iskazivanju u finansijskim izveštajima: *na primer, vrednovanje potraživanja od kupaca podložnije je riziku pogrešnog iskazivanja od vrednovanja novčanih sredstava na tekućim računima i u blagajni.*

Sem toga, sa stanovišta revizora i prikupljanja revizijskih dokaza o *početnim stanjima* neka sredstva i obaveze su u odnosu na druga sredstva i obaveze „problematičnije“: *na primer, lakše je pribaviti revizijski dokaz postojanja u početnom stanju za neku nekretninu, nego za zalihe. Jer, čak i kada revizor nije prisustvovao popisu sredstava u prethodnom izveštajnom periodu, priroda sredstva (zgrade) opredeljuje mali intenzitet promena u vezi sa njima, za razliku od zaliha koje se skoro svakodnevno kupuju, troše, vraćaju iz proizvodnje, prodaju i sl.*

Za obrtna sredstva i tekuće obaveze revizijski dokaz o njihovom *početnom stanju* obično može da se obezbedi kao deo revizijskih postupaka koji se obavljaju u odnosu na tekući period: *na primer, naplata (plaćanje) početnih stanja potraživanja (obaveza) u toku tekućeg perioda obezbeđuje revizijske dokaze o njihovom postojanju, pravima i obavezama, sveobuhvatnosti i iskazanoj vrednosti na početku perioda.*

U slučaju zaliha, međutim, biće znatno teže za revizora da se uveri o zalihama u skladištu na početku *tekućeg izveštajnog perioda*. Stoga su obično neophodni dodatni postupci kao što su posmatranje popisa zaliha i usaglašavanje stanja po popisu sa količinama na početku perioda, proveru vrednosti stavki početnih zaliha kao i proveru bruto dobiti i razgraničenja između obračunskih perioda. Kombinacijom ovih postupaka može se obezbediti zadovoljavajući revizijski dokaz.

Za dugoročna sredstva i obaveze, kao što su osnovna sredstva, nematerijalna ulaganja, dugoročne finansijske plasmane, obaveze po osnovu kredita i sl, revizor obično ispituje evidencije koje čine podlogu *početnih stanja*. U izvesnim slučajevima

vima, revizor će biti u mogućnosti da pribavi potvrdu početnih stanja od trećih lica, na primer za dugoročno primljene kredite i ulaganja. U drugim slučajevima, biće potrebno da revizor možda izvrši dodatke revizijske postupke.

- 5) **Za finansijske izveštaje prethodnog izveštajnog perioda izdat je od strane drugog revizora modifikovani izveštaj revizora** - kada je od strane drugog revizora izvršena revizija finansijskih izveštaja *prethodnog izveštajnog perioda*, sadašnji revizor može pregledom revizijske dokumentacije prethodnog revizora biti u mogućnosti da pribavi zadovoljavajuće revizijske dokaze o *početnim stanjima*. U Republici Srbiji nije uobičajena praksa da prethodni revizor sadašnjem revizoru stavlja na uvide svoju revizijsku dokumentaciju u vezi sa klijentom revizije. *Zakonom o reviziji* ("Službeni glasnik RS", br. 73/2019) nije uspostavljena obaveza prethodnog revizora da sadašnjem revizoru stavi na uvid svoju revizijsku dokumentaciju u vezi sa klijentom revizije. Ukoliko sadašnji revizor koristi podatke prethodnog revizora on treba da razmotri profesionalnu stručnost i nezavisnost prethodnog revizora, kako bi ocenio stepen pouzdanosti dobijenih podataka.

Ukoliko je za *prethodni izveštajni period* izdat *izveštaj revizora sa modifikovanim mišljenjem* (izdat od strane prethodnog revizora), revizor treba, u *tekućem izveštajnom periodu*, posebnu pažnju da obrati na pitanja koja su imala za posledicu *modifikovano mišljenje*. Pre komuniciranja sa prethodnim revizorom, sadašnji revizor treba da razmotri *Kodeks etike za profesionalne računovođe* koji je objavila Međunarodna federacija računovođa.

4. Zaključci revizije i izveštavanje

- 1) *Standardom* su u vezi sa utvrđenim činjenicama u vezi sa *početnim stanjima* propisana postupanja revizora kada:
1. je rađena ili nije rađena revizija finansijskih izveštaja klijenta revizije za *prethodni izveštajni period*,
 2. *početna stanja* sadrže pogrešna prikazivanja koja bi mogla da imaju materijalno značajan uticaj na finansijske izveštaje *tekućeg izveštajnog perioda*,
 3. računovodstvene politike u *tekućem izveštajnom periodu* nisu konzistentno primenjene u odnosu na *početna stanja*,
 4. revizor nije u mogućnosti da o *početnim stanjima* pribavi zadovoljavajući revizijski dokaz.
- 2) **Revizija za prethodni izveštajni period je rađena** - ukoliko *izveštaj nezavisnog revizora* o finansijskim izveštajima klijenta revizije za *prethodni izveštajni period* sadrži *modifikovano mišljenje*, revizor treba da sagleda efekte takvog mišljenja na finansijske izveštaje *tekućeg izveštajnog perioda*. Na primer, ukoliko su postojala ograničenja obima revizije, od kojih je jedno vezano za nemogućnost utvrđivanja početnog stanja zaliha u *prethodnom izveštajnom periodu*, možda će za *tekući izveštajni period* morati da izrazi *mišljenje sa rezervom* ili *uzdržavajuće mišljenje*.

Kada ranije izdati *izveštaj nezavisnog revizora za prethodni izveštajni period* sadrži *mišljenje s rezervom, uzdržavajuće mišljenje* ili *negativno mišljenje*, a razlozi koji su prethodnog revizora naveli da izrazi takvo mišljenje su otklonjeni i na odgovarajući način razrešeni u finansijskim izveštajima *tekućeg izveštajnog perioda* on se, obično, ne poziva na ranije modifikacije. Međutim, ako su razlozi za ranije modifikacije materijalno značajni za *tekući izveštajni period*, revizor može da uključi poseban pasus u kome se naglašava i obrazlaže data situacija.

Kada ranije izdati izveštaj revizora za *prethodni izveštajni period* sadrži *mišljenje s rezervom, uzdržavajuće mišljenje* ili *negativno mišljenje*, a razlozi koji su prethodnog revizora naveli da izrazi takvo mišljenje:

- nisu otklonjeni, a prouzrokuju i *modifikovano mišljenje revizora* u vezi sa podacima *tekućeg izveštajnog perioda*, *izveštaj nezavisnog revizora* treba da sadrži *modifikovano mišljenje* i u vezi sa podacima *prethodnog izveštajnog perioda*, ili
- nisu otklonjeni, ali ne prouzrokuju i *modifikovano mišljenje revizora* u vezi sa podacima *tekućeg perioda*, *izveštaj nezavisnog revizora* treba da sadrži *modifikovano mišljenje* samo u vezi sa podacima *prethodnog izveštajnog perioda*.

Kada za *prethodni izveštajni period* nije vršena revizija finansijskih izveštaja novi revizor treba da navede u svom izveštaju da nije vršena revizija uporednih podataka. Takav navod, međutim, ne oslobađa revizora obaveze da izvrši odgovarajuće revizijske postupke u vezi sa *početnim stanjima* *tekućeg perioda*. Podstiče se jasno obelodanjivanje činjenice da uporedni podaci nisu bili predmet revizije. U situacijama kada novi revizor utvrdi da su uporedni podaci značajno pogrešni, on treba da zahteva od rukovodstva da izmeni uporedne podatke ili, ako rukovodstvo odbije da to učini, da na odgovarajući način modifikuje svoj izveštaj – u zavisnosti od materijalnog značaja utvrđenog stanja. Dakle, sama činjenica da nije vršena revizija finansijskih izveštaja *prethodnog izveštajnog perioda* ne znači da za finansijske izveštaje *tekućeg izveštajnog perioda* ne može biti dato *pozitivno mišljenje*.

- 3) **Početna stanja sadrže pogrešna prikazivanja** - ukoliko *početna stanja* sadrže pogrešna prikazivanja koja bi mogla da imaju materijalno značajan uticaj na finansijske izveštaje *tekućeg perioda*, revizor treba sa tim da upozna rukovodstvo klijenta i, nakon pribavljanja odobrenja od rukovodstva, upozna i prethodnog revizora, ukoliko postoji. Klijent revizije primenom odredbi *MRS 8 Računovodstvene politike, promene računovodstvenih procena i greške* ispravlja greške korigovanjem *početnog stanja*. Ukoliko to ispravno uradi prethodno utvrđena greška u *početnom stanju* neće uticati na *mišljenje nezavisnog revizora*. Međutim, ukoliko efekat pogrešnog prikazivanja nije pravilno računovodstveno obuhvaćen i adekvatno obelodanjen, revizor treba da izrazi *mišljenje sa rezervom* ili *negativno mišljenje*, zavisno od toga koje mišljenje je primereno utvrđenom činjeničnom stanju.
- 4) **Računovodstvene politike u tekućem izveštajnom periodu nisu konzistentno primenjene u odnosu na početna stanja** - ukoliko računovodstvene politike u tekućem izveštajnom periodu nisu konzistentno primenjene u odnosu na *početna*

stanja i ako promene nisu pravilno računovodstveno obuhvaćene i adekvatno obelodanjene, revizor treba da izrazi *mišljenje sa rezervom* ili *negativno mišljenje*, zavisno od toga koje mišljenje je primereno utvrđenom činjeničnom stanju.

- 5) **Revizor nije u mogućnosti da o početnim stanjima pribavi zadovoljavajući revizijski dokaz** - ukoliko nakon sprovođenja zahtevanih postupaka revizor nije u mogućnosti da o *početnim stanjima* pribavi zadovoljavajući revizijski dokaz, *izveštaj nezavisnog revizora* treba da sadrži:

1. **mišljenje sa rezervom** - na primer: Nismo prisustvovali popisu zaliha sa stanjem na dan 31. decembra 20x8. godine, jer je taj dan prethodio danu kada smo imenovani za revizora Društva. Zbog prirode evidencija koje vodi Društvo, nismo bili u mogućnosti da se drugim postupcima revizije uverimo u količine zaliha. Po našem mišljenju, osim za efekte eventualnih korekcija, koje su mogle da budu utvrđene kao neophodne da smo bili u mogućnosti da se uverimo u količine zaliha, finansijski izveštaji su sastavljeni u skladu sa *Međunarodim standardima finansijskog izveštavanja, Zakonom o računovodstvu* («Službeni glasnik RS», br. 73/2019) i relevantnom podzakonskom regulativom i istinito i objektivno, po svim materijalno značajnim aspektima, prikazuju finansijsko stanje _____ (naziv klijenta revizije) na dan 31. decembar 20x9. godine, rezultat njenog poslovanja i tokove gotovine za godinu koja se završava na taj datum.”
Napomena: Podrazumeva se da na mišljenje nezavisnog revizora utiču i drugi nalazi do kojih je on došao radeći reviziju. Ova napomena važi i za naredne primere.

2. **uzdržavajuće mišljenje** - *uzdržavajuće mišljenje* se po osnovu *početnih stanja* izražava u slučajevima kada je mogući efekat ograničavanja obima revizije od takvog materijalnog i prožimajućeg značaja da revizor nije bio u mogućnosti da pribavi dovoljno zadovoljavajućih revizijskih dokaza i, shodno tome, nije u mogućnosti da izrazi mišljenje o finansijskim izveštajima - na primer:

“Mišljenje nezavisnog revizora

Nismo bili u mogućnosti da prisustvujemo popisu zaliha i potvrdimo potraživanja iz poslovnih odnosa zbog ograničenja koja je, u vezi sa obimom našeg rada, postavilo Preduzeće.

Zbog značaja pitanja iznetih u prethodnom pasusu, ne izražavamo mišljenje o finansijskim izveštajima.»

3. **u onim pravnim sistemima gde je to dozvoljeno, mišljenje sa rezervom ili uzdržavajuće mišljenje u odnosu na poslovni rezultat i pozitivno mišljenje o finansijskom položaju** - na primer:

“Mišljenje nezavisnog revizora

Nismo prisustvovali popisu zaliha sa stanjem na dan 31. decembra 20x8. godine, jer je taj dan prethodio danu kada smo imenovani za revizora Društva.

Zbog prirode evidencija koje vodi Društvo, nismo bili u mogućnosti da se drugim postupcima revizije uverimo u količine zaliha.

Zbog značaja pitanja iznetih u prethodnom pasusu u odnosu na poslovni rezultat Društva za godinu koja se završava 31. decembra 20x9. godine, nismo u mogućnosti da izrazimo i ne izražavamo mišljenje o poslovnom rezultatu i novčanim tokovima za tu godinu.

Po našem mišljenju bilans stanja je sastavljen u skladu sa *Međunarodim standardima finansijskog izveštavanja*, *Zakonom o računovodstvu* («Službeni glasnik RS», br. 73/2019) i relevantnom podzakonskom regulativom i istinito i objektivno, po svim materijalno značajnim aspektima, prikazuju finansijsko stanje _____ (naziv klijenta revizije) na dan 31. decembar 20x9. godine.”

Napomena: Zakonom o reviziji nije predviđeno postupanje revizora u ovakvoj situaciji. S obzirom da ovaj zakon obavezuje revizora na primenu Međunarodnih standarda revizije smatramo da i u Republici Srbiji revizori mogu izraziti navedenu vrstu mišljenja.

MEĐUNARODNI STANDARD REVIZIJE 520

ANALITIČKI POSTUPCI

1. Uvodne napomene, definicije i delokrug Standarda

- 1) *Međunarodni standard revizije 520 Analitički postupci* (u daljem tekstu: *Standard*) usvojio je **Odbor za međunarodne standarde revizije i uveravanja** (International Auditing and Assurance Standards Board - **IAASB**) (IAASB, 2015). *Standard* primenjuju eksterni revizori pri obavljanju revizije finansijskih izveštaja. *Standard* može biti interesantan računovođama, jer u slučaju njegovog poznavanja računovođe mogu na vreme (pre izrade konačne verzije finansijskih izveštaja) otkriti neke od grešaka koje su napravili i pravovremeno ih ispraviti.
- 2) *Standard* se bavi upotrebom analitičkih postupaka kao dokaznih postupaka - dokaznih analitičkih postupaka. *Standard* se takođe bavi se revizorovom odgovornošću da sprovede analitičke postupke blizu kraja revizije, jer će mu oni pomoći u formiranju opštih zaključaka o finansijskim izveštajima.
- 3) Za razumevanje i primenu *Standarda* neophodno je znati značenje sledećih termina:
 1. **Analitički postupci** su postupci procene finansijskih informacija na osnovu istraživanja mogućih veza između finansijskih i nefinansijskih informacija. Analitički postupci takođe obuhvataju i ispitivanja fluktuacija i odnosa koji nisu dosledni sa drugim relevantnim informacijama ili koji značajno odstupaju od pretpostavljenih veličina.

Analitički postupci obuhvataju razmatranje poređenja finansijskih informacija klijenta revizije sa:

 - 1/ uporednim informacijama prethodnih izveštajnih perioda,
 - 2/ predviđenim rezultatima klijenta revizije, kao što su planovi ili projekcije, ili podacima koje revizor očekuje, kao što je procena iznosa amortizacije,
 - 3/ informacijama o istim, odnosno sličnim delatnostima, kao što su podaci o odnosu između realizacije i potraživanja iz poslovnih odnosa kod klijenta revizije u poređenju sa prosečnim odnosom na nivou date delatnosti ili u poređenju sa podacima drugih pravnih lica iz iste delatnosti a koja su sa klijentom revizije uporediva po svojoj veličini. Analitički postupci uključuju i razmatranje:
 - 1/ odnosa između elemenata finansijskih informacija za koje se očekuje da će potvrditi predviđenu strukturu zasnovanu na iskustvu klijenta revizije, kao što je, na primer, stopa bruto dobiti i

2/ odnosa između finansijskih informacija i relevantnih nefinansijskih informacija, kao što je iznos ukupnih troškova zarada u odnosu na broj zaposlenih.

Prilikom obavljanja analitičkih postupaka revizor može koristiti različite metode. One se kreću u rasponu od prostog upoređivanja podataka do složenih analiza uz korišćenje savremenih statističkih tehnika. Analitički postupci mogu se primeniti na *konsolidovane finansijske izveštaje*, finansijske izveštaje organizacionih delova (kao što su *zavisna pravna lica*, sektori ili segmenti) i na pojedinačne elemente finansijskih informacija. Izbor postupaka, metoda i nivoa primene analitičkih postupaka je stvar profesionalnog prosuđivanja revizora.

2. **Materijalno značajna greška** je ona greška koja značajno utiče na donošenje ekonomskih odluka od strane korisnika finansijskih izveštaja (tj. onih koji donose odluke na osnovu tih izveštaja) koji sadrže tu grešku.
- 4) *Standard* se primenjuje pri reviziji finansijskih izveštaja za periode koji počinju na dan ili posle 15. decembra 2009. godine.
- 5) **Delokrug Standarda** - *Standardom* su uspostavljena pravila i pružene smernice za primenu analitičkih postupaka u toku revizije.

2. Ciljevi revizora u vezi sa analitičkim postupcima i zahtevi Standarda

- 1) Ciljevi revizora su da:
 1. pribavi relevantne i pouzdane revizijske dokaze primenjujući dokazne analitičke postupke i
 2. pri kraju revizije oblikuje i sprovede one analitičke postupke koji će mu pomoći pri formiranju opšteg zaključka o tome da li su finansijski izveštaji konzistentni s njegovim razumevanjem klijenta revizije.
 - 2) Osnovni zahtev sadržan u *Standardu* je zahtev revizoru da primeni analitičke postupke:
 - kao postupke procene rizika u svrhe sticanja razumevanja klijenta revizije i njegovog okruženja i u
 - fazi sveobuhvatnog pregleda na kraju revizije.
- Analitički postupci se takođe mogu primeniti i kao suštinski revizorski postupci.

3. Korišćenje analitičkih postupaka

- 1) Analitički postupci se koriste kao:
 1. postupci suštinskog ispitivanja kada je njihovo korišćenje efektivnije ili efikasnije od detaljnih provera, u cilju smanjenja detekcionog rizika za specifične tvrdnje u finansijskim izveštajima na prihvatljivo nizak nivo,
 2. opšti pregled finansijskih izveštaja na kraju revizije.

- 2) Sem navedenog, analitički postupci se koriste i kao postupci procene rizika u cilju obezbeđivanja razumevanja klijenta revizije i njegovog okruženja. Revizor treba da primeni analitičke postupke kao postupke procene rizika da bi postigao razumevanje klijenta revizije i njegovog okruženja. Primenjeni analitički postupci mogu da ukažu na aspekte poslovanja za koje revizor nije znao a od pomoći su za utvrđivanje prirode, vremena i obima ostalih postupaka revizije. U analitičkim postupcima primenjenim kao postupci procene rizika koriste se finansijske i nefinansijske informacije, kao što je na primer, odnos između prodaje i kvadrature prodajnog prostora ili količina prodate robe. U *MSR 315 Razumevanje klijenta revizije i njegovog okruženja i procena rizika materijalne greške* sadržane su dodatne smernice za primenu analitičkih postupaka kao postupaka procenjivanja rizika.

3.1. Analitički postupci kao postupci suštinskog ispitivanja

- 1) Revizor osmišljava i sprovodi postupke suštinskog ispitivanja kao odgovor na relevantnu procenu rizika materijalne greške na nivou tvrdnje. Revizorovi suštinski postupci na nivou tvrdnje mogu proizaći iz detaljnih provera, iz suštinskih analitičkih postupaka, ili iz kombinacije ovih postupaka. Odluka o tome koji će se postupci koristiti da bi se postigao određen revizijski cilj zasniva se na revizorovom prosuđivanju o očekivanoj efektivnosti i efikasnosti mogućih revizijskih postupaka u pogledu umanjenja procenjenog rizika materijalne greške na nivou tvrdnje na prihvatljivo nizak nivo.
- 2) Revizor se obično postavlja upite rukovodstvu klijenta revizije o raspoloživosti i pouzdanosti informacija potrebnih za primenu suštinskih analitičkih postupaka i o rezultatima takvih postupaka izvršenih od strane klijenta revizije. Korišćenje analitičkih podataka koje je pripremio klijent revizije može biti efikasno ako se revizor na zadovoljavajući način uveri da su ovi podaci pravilno pripremljeni.
- 3) Pri osmišljavanju i sprovođenju analitičkih postupaka kao suštinskih postupaka, revizor treba da razmotri određen broj faktora kao što su:
 1. prikladnost korišćenja suštinskih analitičkih postupaka na osnovu datih tvrdnji,
 2. pouzdanost internih ili eksternih podataka, na osnovu kojih se razvija očekivanje u vezi evidentiranih iznosa ili racija,
 3. da li je očekivanje dovoljno precizno da bi se identifikovala materijalna greška na željenom nivou uveravanja i
 4. iznos svih razlika evidentiranih iznosa u odnosu na očekivane vrednosti koje su prihvatljive.

3.1.1. Prikladnost korišćenja suštinskih analitičkih postupaka na osnovu datih tvrdnji

- 1) Suštinski analitički postupci su, opšte posmatrano, primenljivi na transakcije visoke učestalosti koje imaju sklonost da vremenom postanu predvidljive.

Primena suštinskih analitičkih postupaka se zasniva na očekivanju da postoji i da će postojati povezanost između podataka, ukoliko nema promena poznatih uslova. Postojanje ovakvih veza obezbeđuje revizijske dokaze u vezi potpunosti, tačnosti i nastanku transakcija sadržanih u informaciji generisanoj u informacionom sistemu klijenta revizije.

- 2) U određenim slučajevima, čak i jednostavan model predviđanja može biti delotvoran analitički postupak. Na primer, kada klijent revizije ima lako utvrdiv broj zaposlenih sa fiksnim zaradama, troškovi zarada se lako mogu proveriti sa velikom pouzdanošću (čime bi se smanjila potreba za sprovođenjem detaljnih testova za zarade). Određeni dokazni analitički postupak može se takođe smatrati prikladnim kada se obavljaju testovi detalja za istu tvrdnju. Na primer, prilikom prikupljanja revizijskih dokaza za tvrdnju vrednovanja potraživanja od kupaca, revizor može upotrebiti analitičke postupke za starosnu analizu potraživanja, kao dopunu sprovođenju testova detalja o kasnijim naplatama - koje radi kako bi utvrdio naplativost potraživanja. Međutim, oslanjanje na rezultate suštinskih analitičkih postupaka zavisice od revizorove procene rizika da se analitičkim postupcima mogu identifikovati veze koje postoje kao posledica materijalno značajne greške u finansijskim izveštima.
- 3) Pri utvrđivanju prikladnosti suštinskih analitičkih postupaka na osnovu datih tvrdnji, revizor treba da razmotri:
 1. **procenu rizika materijalne greške** - revizor uzima u obzir razumevanje klijenta revizije i njegove interne kontrole, materijalnost i verovatnoću greške stavki o kojima se radi, kao i prirodu tvrdnji prilikom utvrđivanja da li su suštinski analitički postupci prikladni. Na primer:
 - ako su kontrole nad obradom naloga za prodaju slabije, revizor može da prida veći značaj detaljnom testiranju nego suštinskim analitičkim postupcima za tvrdnje u vezi sa potraživanjima ili
 - kada su salda zaliha materijalno značajna, revizor se obično ne oslanja samo na suštinske analitičke postupke pri vršenju revizijskih postupaka u vezi tvrdnje postojanja. *MSR 330 Revizorski postupci kao odgovor na procenjene rizike* ukazuje na to da, kada pristup suštinskim rizicima obuhvata samo suštinske postupke ispitivanja, revizijski postupci kao odgovor na tako značajne rizike su samo detaljni testovi, ili kombinacija detaljnih testova i suštinskih analitičkih postupaka;
 2. **sve detaljne testove usmerene ka istoj tvrdnji** - suštinski analitički postupci se mogu smatrati pogodnim kada se vrši više detaljnih provera iste tvrdnje. Na primer, pri reviziji naplativosti potraživanja, revizor pored detaljnih provera naknadnih novčanih primanja može primeniti i suštinske analitičke postupke na starosnu strukturu računa kupaca.

3.1.2. Pouzdanost podataka

- 1) Izvor i priroda podataka utiču na njihovu pouzdanost. Pri utvrđivanju da li su za svrhe osmišljavanja suštinskih analitičkih postupaka podaci pouzdani, revizor razmatra:
 1. **izvor raspoloživih podataka** - na primer, podaci su obično pouzdaniji kad su dobijeni od nezavisnih izvora, van klijenta revizije;
 2. **uporedivost dostupnih informacija** - na primer, opšti podaci o privrednoj grani se možda moraju dopuniti kako bi se postigla uporedivost u odnosu na klijenta revizije koji proizvodi i prodaje specijalizovane proizvode;
 3. **priroda i relevantnost dostupnih informacija** - na primer, da li su budžeti klijenta revizije ustanovljeni kao očekivan rezultat ili cilj koji treba postići;
 4. **kontrola pripreme informacija** - na primer, kontrola pripreme, pregleda i ažuriranja budžeta klijenta revizije.
- 2) Revizor razmatra proveru onih kontrole nad procesom pripreme informacija u klijentu revizije koje kao revizor koristi prilikom primene suštinskih analitičkih postupaka. Kada su takve kontrole efektivne, revizor ima veće poverenje u pouzdanost informacija i, shodno tome u rezultate suštinskih analitičkih postupaka. Kontrole nad nefinansijskim informacijama mogu često biti testirane zajedno sa drugim proverama kontrole. Na primer, pri ustanovljavanju kontrola nad obradom faktura prodaje klijent revizije može uključiti i kontrole evidentiranja jedinične prodaje. U takvim okolnostima, revizor može testirati operativnu efektivnost kontrola evidentiranja jedinične prodaje zajedno sa proverom operativne efektivnosti kontrola obrade faktura prodaje. Alternativno, revizor može razmotriti da li je informacija bila predmet revizijske provere u tekućem ili ranijem periodu. Kod utvrđivanja primenljivih revizijskih postupaka koje će se primeniti na informacije na kojima su zasnovana očekivanja suštinskih analitičkih postupaka, revizor razmatra smernice iz *MSR 500 Revizijski dokazi*.

3.1.3. Razmatranje da li je očekivanje dovoljno precizno da bi se identifikovala materijalno značajna greška na željenom nivou uveravanja

Pri proceni da li je očekivanje dovoljno precizno da bi se identifikovala materijalno značajna greška na željenom nivou uveravanja revizor uzima u razmatranje sledeće faktore:

1. **preciznost** sa kojom očekivani rezultati suštinskih analitičkih postupaka mogu biti predviđeni: *na primer, revizor će uobičajeno očekivati veću doslednost kod upoređivanja bruto profita dva perioda nego kod upoređivanja pojedinih troškova, kao što su troškovi istraživanja ili reklame;*
2. **stepen** do kojeg podatak može biti disagregiran: *na primer, suštinski analitički postupci mogu biti efektivniji kada se primenjuju na finansijske informacije*

o pojedinačnim delovima poslovanja ili na finansijske izveštaje komponenti diverzifikovanog klijenta revizije, nego na finansijske izveštaje klijenta revizije kao celine;

3. raspoloživost finansijskih i nefinansijskih informacija: *na primer, revizor razmatra da li su finansijske informacije (na primer: budžeti ili prognoze) i nefinansijske informacije (na primer: broj proizvedenih ili prodatih jedinica), raspoloživi za svrhe osmišljavanja suštinskih analitičkih postupaka. Ako je informacija dostupna, revizor takođe razmatra pouzdanost informacije.*

3.1.4. Prihvatljivost iznosa razlike evidentiranih iznosa i očekivanih vrednosti

- 1) Pri osmišljavanju i sprovođenju suštinskih analitičkih postupaka, revizor razmatra iznos razlike u odnosu na očekivanja koje se može prihvatiti bez daljeg istraživanja. Na ovo razmatranje prvenstveno utiče materijalnost i doslednost sa željenim nivoom uveravanja. Određivanje ovog iznosa povlači sa sobom razmatranje mogućnosti da kombinacija grešaka u određenom saldu računa, vrsti transakcije, ili obelodanjivanju može agregacijom dostići neprihvatljiv iznos. Kako raste rizik materijalno značajne greške revizor uvećava željeni nivo uveravanja tako što umanjuje iznos razlike očekivane i dobijene vrednosti koja može biti prihvaćena bez daljih istraživanja.
- 2) Kada revizor sprovodi suštinske postupke na neki međudatum i planira da izvrši suštinske analitičke postupke do tog međuperioda, on razmatra mogućnost pribavljanja dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza za preostali period. Ovo uključuje razmatranje da li su salda na kraju perioda određenih vrsta transakcija ili računa razumno predvidivi u odnosu na iznos, relativnu značajnost i strukturu.

3.2. Analitički postupci u fazi opšteg pregleda na kraju revizije

- 1) Revizor treba da primeni analitičke postupke na kraju ili pred kraj revizije, kada formira opšti zaključak da li su finansijski izveštaji klijenta revizije u celini konzistentni sa revizorovim razumevanjem klijenta revizije.
- 2) Zaključci proizašli iz rezultata ovih postupaka imaju za cilj da potkrepe zaključke donete tokom revizije pojedinačnih komponenti ili elemenata finansijskih izveštaja i da budu od pomoći za donošenje opšteg zaključka o realnosti finansijskih izveštaja. Međutim, ovi postupci takođe mogu da identifikuju prethodno neidentifikovan rizik materijalno značajne greške. U takvim slučajevima, revizor će možda morati da ponovo proceni planirane revizijske postupke, na osnovu revidiranog razmatranja procenjenih rizika za sve ili neke od transakcija, salda računa ili obelodanjivanja ili povezanih tvrdnji.

3.3. Ispitivanje rezultata analitičkih postupaka i neuobičajenih stavki

- 1) Revizor prikupljene dokaze povezuje i sa odgovorima rukovodstva klijenta revizije, kao i sa dokazima koji su mu služili za razumevanje poslovanja klijenta revizije. Iz tog povezivanja može se pojaviti potreba za sprovođenjem dodatnih revizijskih postupaka - na primer, kada rukovodstvo klijenta revizije nije u mogućnosti da da objašnjenje ili kada objašnjenja nisu prikladna. Dakle, kada se analitičkim postupcima identifikuju značajne fluktuacije, ili odnosi koji nisu konzistentni s drugim relevantnim informacijama, ili kada se javi odstupanje od predviđenih iznosa, revizor treba da ispita i pribavi odgovarajuća objašnjenja i odgovarajuće potkrepljujuće dokaze.
- 2) Ispitivanje neuobičajenih fluktuacija i odnosa obično počinje raspitivanjem kod rukovodstva klijenta revizije, koje je praćeno:
 1. potkrepljivanjem odgovora rukovodstva klijenta revizije: na primer, poređenjem ovih odgovora sa revizorovim razumevanjem klijenta revizije i drugim dokazima pribavljenim u toku revizije i
 2. razmatranjem potrebe da se primene drugi revizijski postupci koji se zasnivaju na rezultatima navedenih ispitivanja, ako rukovodstvo klijenta revizije nije moglo da obezbedi objašnjenje, ili ako se smatra da dato objašnjenje nije adekvatno.

MEĐUNARODNI STANDARD REVIZIJE 540 REVIZIJA RAČUNOVODSTVENIH PROCENA, UKLJUČUJUĆI PROCENE FER VREDNOSTI I SA TIM POVEZANA OBELODANJIVANJA

1. Uvodne napomene

- 1) *Međunarodni standard revizije 540 Revizija računovodstvenih procena, uključujući procene fer vrednosti i sa tim povezana obelodanjivanja* (u daljem tekstu: *Standard*). *Standard* je usvojio **Odbor za međunarodne standarde revizije i uveravanja** (International Auditing and Assurance Standards Board - **IAASB**). (IAASB, 2015). *Standard* primenjuju eksterni revizori pri obavljanju revizije finansijskih izveštaja.
- 2) Za razumevanje i primenu *Standarda* neophodno je znati značenje sledećih termina:
 1. **Računovodstvena procena** je jedan od načina vrednovanja stavki u finansijskim izveštajima. Radi se o proceni iznosa neke stavke u odsustvu preciznog načina za merenje njene vrednosti. Primeri računovodstvenih procena su:
 - indirektno otpisivanje vrednosti zalihe i potraživanja iz poslovnih odnosa čime se ove stavke svode na procenjenu vrednost po kojoj se mogu realizovati,
 - amortizacija kojom se nabavna vrednost osnovnih sredstava alocira na troškove u toku njihovog korisnog veka trajanja,
 - vremensko razgraničenje prihoda i rashoda,
 - obračun odloženih poreskih sredstava i obaveza,
 - obračun rezervisanja za gubitke po osnovu sudskih sporova,
 - obračun gubitaka na ugovorima za izgradnju koji su u toku,
 - rezervisanja za ispunjenje obaveza iz garantnog roka.
 2. **Projektovane finansijske informacije** su informacije koje se odnose na buduće izveštajne periode i najčešće se prikazuju u obliku biznis planova.
 3. **Revizorova tačka procene** ili **revizorov raspon** je iznos ili raspon iznosa, već prema tome što je primenjivo, izveden iz revizijskih dokaza za primenu pri ocenjivanju tačke procene rukovodstva.
 4. **Nesigurnost procene** je podložnost računovodstvenih procena i povezanih obelodanjivanja svojstvenom nepostojanju preciznosti u njihovom merenju.
 5. **Pristranost rukovodstva** je pomanjkanje neutralnosti rukovodstva u pripremanju informacija.

6. **Tačka procene rukovodstva** je iznos koji je rukovodstvo odabralo za priznavanje ili obelodanjivanje računovodstvenih procena u finansijskim izveštajima.
7. **Ishod računovodstvene procene** je stvarni novčani iznos koji nastaje kao posledica okončavanja transakcije, događaja ili uslova na koje se odnosila računovodstvena procena.
- 3) **Delokrug Standarda** – *Standard* se bavi se revizorovim odgovornostima povezanim s računovodstvenim procenama, uključujući računovodstvene procene fer vrednosti, i s povezanim obelodanjivanjima u reviziji finansijskih izveštaja. On posebno objašnjava kako se *MRS 315* i *MRS 330*, kao i drugi relevantni Standardi primenjuju u vezi s računovodstvenim procenama. On takođe sadrži i zahteve i upute za pogrešne prikaze pojedinačnih računovodstvenih procena i pokazatelje moguće pristranosti rukovodstva.
- 4) *Standard* se primenjuje pri reviziji finansijskih izveštaja za periode koji počinju na dan ili posle 15. decembra 2009. godine.
- 5) Računovodstvene procene se međusobno mogu razlikovati po složenosti - neke su jednostavnije, dok su neke druge složenije. To primarno zavisi od vrste stavke koja se procenjuje. Na primer: razgraničenje troškova zakupa može biti prosta računica, dok procenjivanje ispravke vrednosti suvišnih zaliha i zaliha sa uspo-renim obrtom može zahtevati obimne analize tekućih podataka i predviđanja buduće prodaje.
- 6) Za složene procene može se zahtevati visok stepen specijalističkih znanja i prosu-đivanja. Na primer, u *MRS 40 Investicione nekretnine* se konstatuje da je poželjno, ali se od privrednog subjekta ne zahteva, da procenu fer vrednosti investicione nekretnine procenjuje kvalifikovani profesionalni procenjivač, koji ima skorije iskustvo u proceni sličnih nekretnina.
- 7) Računovodstvene procene mogu se izvršiti kao deo rutine informacionog sistema relevantnog za finansijsko izveštavanje na kontinuiranoj osnovi, a mogu biti i nerutinske, kada se obavljaju samo na kraju obračunskog perioda. U mnogim slučajevima računovodstvena procena se vrši primenom formula zasnovanih na iskustvu, kao što je primena standardnih stopa amortizacije za svaku kategoriju osnovnih sredstava, ili primena standardne stope na prihode od realizacije za svrhe obračuna rezerveisanja za popravke u garantnom roku. U ovakvim slučajevima, rukovodstvo klijenta revizije treba redovno da analizira primenjene formule, na primer, ponovnu procenu preostalog korisnog veka trajanja osnovnog sredstva ili upoređivanje stvarnih rezultata sa procenjenim i, gde je to potrebno, treba da izvrši korigovanje formule.
- 8) Neizvesnost koja je povezana sa nekom stavkom ili nedostatak objektivnih poda-taka može da prouzrokuje nemogućnost vršenja razumne procene, u kom slučaju revizor treba da razmotri da li postoji potreba da se *izveštaj nezavisnog revizora* modifikuje, kako bi bio u skladu sa *MSR 700 Formiranje mišljenja i izveštavanje o finansijskim izveštajima*.
- 9) Revizor treba da osmisli i sprovede dalje revizijske postupke radi pribavljanja zadovoljavajućeg revizijskog dokaza o tome da li su računovodstvene procene

razumne u datim okolnostima i da li su, kada se to zahteva, na odgovarajući način obelodanjene. Raspoložive revizijske dokaze na osnovu kojih se može otkriti materijalna greška u nekoj računovodstvenoj proceni je često teže pribaviti i ovi dokazi su manje uverljivi u odnosu na raspoložive revizijske dokaze na osnovu kojih se može otkriti materijalna greška u drugim stavkama u finansijskim izveštajima. Revizorovo razumevanje klijenta revizije i njegovog okruženja uključujući interne kontrole, pomaže revizoru u utvrđivanju i proceni rizika materijalne greške računovodstvenih procena klijenta revizije.

- 10) Razumevanje postupaka i metoda uključujući aktivnosti kontrole, koje je rukovodstvo klijenta revizije primenjivalo prilikom obavljanja računovodstvenih procena, je revizoru važno za identifikovanje i procenu rizika materijalne greške u cilju planiranja prirode, vremena i obima postupaka revizije.
- 11) Rukovodstvo klijenta revizije je odgovorno za merenja i obelodanjivanja fer vrednosti sadržanih u finansijskim izveštajima. U okviru ispunjavanja ove obaveze, rukovodstvo treba da utvrdi proces računovodstvenog i finansijskog izveštavanja za svrhe određivanja merenja i obelodanjivanja fer vrednosti, da odabere odgovarajuće metode vrednovanja, utvrdi i na odgovarajući način podrži svaku značajnu korišćenu pretpostavku, pripremi procenu vrednosti i obezbedi da prezentacija i obelodanjivanje merenja fer vrednosti budu u skladu sa utvrđenim okvirom finansijskog izveštavanja klijenta revizije.
- 12) Mnoga merenja koja se zasnivaju na procenama, uključujući merenja fer vrednosti, inherentno su neprecizna. U slučaju merenja fer vrednosti, posebno onih koja ne uključuju ugovorne tokove gotovine ili za koja prilikom procene nisu dostupne tržišne informacije, procene fer vrednosti često uključuju neizvesnost vezanu za iznos i vreme budućih tokova gotovine. Merenja fer vrednosti takođe se mogu zasnivati na pretpostavkama o budućim uslovima, transakcijama ili događajima čiji je ishod neizvestan i stoga će biti izložene promeni tokom vremena. Razmatranje ovih pretpostavki zasniva se na informacijama koje su revizoru dostupne u vreme revizije i revizor nije odgovoran za predviđanje budućih uslova transakcija ili događaja, koji bi, da su bili poznati u vreme revizije, mogli imati značajan uticaj na postupke rukovodstva ili pretpostavke rukovodstva koje predstavljaju osnov merenja i obelodanjivanja fer vrednosti. Pretpostavke korišćene pri merenju fer vrednosti po prirodi su slične onima koje se zahtevaju u vezi sa drugim računovodstvenim procenama. *Standard* sadrži uputstva o reviziji računovodstvenih procena.
- 13) Merenje fer vrednosti može biti relativno jednostavno za određene stavke sredstava ili obaveza, na primer, za sredstva koja se kupuju i prodaju na aktivnim i otvorenim tržištima na kojima su dostupne pouzdane informacije o cenama po kojima se sprovode transakcije razmene. Merenje fer vrednosti za druge stavke sredstava i obaveza može biti složenije. Za određeno sredstvo ne mora postojati aktivno tržište ili može imati osobine usled kojih je neophodno da rukovodstvo izvrši procenu njegove fer vrednosti (na primer, investiciona imovina ili složene

ni derivati finansijskih instrumenata). Procena fer vrednosti može se ostvariti primenom modela vrednovanja (na primer, model koji pretpostavlja projekcije i diskontovanje budućih novčanih tokova) ili uz pomoć stručnjaka, kao što su nezavisni procenjivači.

- 14) Neizvesnost vezana za određenu stavku, ili odsustvo objektivnih podataka, može onemogućiti procenu u razumnoj meri, u kom slučaju revizor razmatra da li revizorski izveštaj treba izmeniti kako bi bio u skladu sa *MSR 700*.

2. Cilj Standarda

Standardom je propisano da je cilj revizor da pribavi dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza o tome da li su:

1. razumne računovodstvene procene, uključujući računovodstvene procene fer vrednosti, priznate ili obelodanjene u finansijskim izveštajima; i
2. odgovarajuća s tim povezana obelodanjivanja u finansijskim izveštajima, u kontekstu primenjivog okvira finansijskog izveštavanja.

3. Zahtev Standarda

- 1) Osnovni zahtev sadržan u *Standardu* je zahtev revizoru da pribavi zadovoljavajući revizijski dokaz u vezi sa računovodstvenim procenama sadržnim u finansijskim izveštajima koji su predmet njegove revizije. Razlog za revizorovo bavljenje navedenim računovodstvenim procenama proizlazi iz činjenice da se one često vrše u uslovima postojanja neizvesnosti u pogledu ishoda događaja koji su nastali ili za koje postoji verovatnoća da će nastati i uključuju korišćenje prosuđivanja. Kao rezultat toga, rizik od materijalno značajnih pogrešnih iskaza je veći kada su u pitanju računovodstvene procene. Sem toga u nekim slučajevima revizor može utvrditi da je rizik materijalne greške koji je povezan sa računovodstvenom procenom značajan rizik i da, shodno tome, zahteva posebno razmatranje.
- 2) Za računovodstvene procene uključene u finansijske izveštaje odgovorno je rukovodstvo klijenta revizije.
- 3) Prilikom revizije računovodstvenih procena, revizor treba da prihvati jedan, ili kombinaciju, od sledećih pristupa:
 1. pregled i provera procesa koji je rukovodstvo klijenta revizije koristilo prilikom vršenja procene,
 2. korišćenje nezavisne procene radi upoređivanja sa procenom koju je izvršilo rukovodstvo klijenta revizije ili
 3. pregled naknadnih događaja koji potvrđuju izvršenu procenu.

3.1. Pregled i provera procesa koji je koristilo rukovodstvo

Uobičajeni postupci koji se obavljaju prilikom pregleda i provere procesa koji je koristilo rukovodstvo klijenta revizije su sledeći:

1. ocena podataka i razmatranje pretpostavki na kojima se zasniva procena;
2. provera obračuna koji su korišćeni za procenu;
3. upoređenje procena iz prethodnih perioda sa stvarnim rezultatima tih perioda, gde je to moguće i
4. razmatranje postupaka odobravanja procene od strane rukovodstva.

3.1.1. Ocena podataka i razmatranje pretpostavki

- 1) Revizor treba da proceni da li su podaci na kojima se procena zasniva tačni, potpuni i relevantni. Kada se koriste informacije generisane u klijentu revizije treba da budu konzistentne sa podacima obrađenim u informacionom sistemu koji je relevantan za finansijsko izveštavanje: *na primer, prilikom određivanja rezervisanja za popravke u garantnom roku, revizor treba da pribavi revizijski dokaz da se podaci odnose na proizvode koji su na kraju obračunskog perioda još uvek u garantnom roku i da su ti podaci usaglašeni sa informacijama o realizaciji koje su dobijene iz računovodstvenog sistema.*
- 2) Revizor takođe može da traži i revizijske dokaze i iz izvora izvan klijenta revizije. Na primer, prilikom ispitivanja ispravke vrednosti za zastarele zalihe, koja je obračunata na osnovu očekivane buduće prodaje, pored ispitivanja internih podataka kao što su raniji obim ostvarene prodaje, neizvršene isporuke po porudžbinama kupaca i tržišni trendovi, revizor može da traži revizijske dokaze i na osnovu informacija iz projekcija prodaje privredne grane i tržišnih analiza. Slično tome, kada vrši ispitivanje procena izvršenih od strane rukovodstva klijenta revizije u vezi sa finansijskim implikacijama sporova i odštetnih zahteva, revizor treba da uspostavi direktnu komunikaciju sa advokatima klijenta revizije.
- 3) Revizor treba da proceni da li su prikupljeni podaci na odgovarajući način analizirani i projektovani tako da čine solidnu osnovu za utvrđivanje računovodstvene procene. Primeri za to su starosna analiza potraživanja iz poslovnih odnosa i projekcija broja meseci neke stavke materijala na zalihi, zasnovana na ranijem i projektovanom utrošku tog materijala.
- 4) Za osnovne pretpostavke koje su korišćene za računovodstvene procene, revizor treba da oceni da li za ove pretpostavke klijent revizije ima odgovarajuću osnovu. U nekim slučajevima pretpostavke se zasnivaju na statističkim podacima o delatnosti ili podacima državne statistike, kao što su očekivane stope inflacije, kamatne stope, stope zaposlenosti i očekivani rast tržišta. U ostalim slučajevima, pretpostavke će biti specifične za određenog klijenta revizije i zasnivaće se na interno generisanim podacima.

- 5) Prilikom ocenjivanja pretpostavki na kojima je zasnovana procena, revizor treba, pored ostalog, da razmotri da li su te pretpostavke:
 1. razumne u odnosu na stvarne rezultate iz prethodnih perioda,
 2. konzistentne sa onima koje su korišćene za ostale računovodstvene procene,
 3. konzistentne sa planovima rukovodstva klijenta revizije koji su odgovarajući.**Revizor treba naročitu pažnju da posveti pretpostavkama koje su osetljive na promene, subjektivne i podložne materijalno značajnim pogrešnim iskazima.**
- 6) U slučaju složenog postupka procene koji uključuje i specijalizovane tehnike, revizoru može da bude neophodno da koristi rezultate rada stručnjaka, na primer inženjera, za procenjivanje količina mineralne rude koje se vode na zalihi.
- 7) Revizor treba da analizira stalnu prikladnost formula za računovodstvene procene koje vrši rukovodstvo klijenta revizije. Takva analiza treba da odražava revizorova saznanja o finansijskom rezultatu klijenta revizije u proteklim periodima, zatim praktična iskustva drugih pravnih lica u okviru date delatnosti i buduće planove rukovodstva klijenta revizije obelodanjene revizoru.

3.1.2. Provera obračuna

Revizor treba da sprovede revizijske postupke nad kalkulacijama koje primenjuje rukovodstvo klijenta revizije. Priroda, vreme i obim revizijskih postupaka zavise od procenjenog rizika materijalne greške na koji utiču faktori kao što su složenost vezana za obračun računovodstvene procene, revizorovo razumevanje i procena postupaka i metoda, uključujući i relevantne aktivnosti kontrole, koje je klijent revizije koristio za izradu procene i materijalni značaj procene u kontekstu finansijskih izveštaja.

3.1.3. Poređenje prethodnih procena sa stvarnim rezultatima

Kada je to moguće, revizor treba da uporedi računovodstvene procene izvršene u prethodnim izveštajnim periodima sa stvarnim rezultatima iz tih perioda, radi podrške postupcima:

1. pribavljanja revizijskih dokaza o opštoj pouzdanosti postupaka i metoda procene koje klijent revizije primenjuje, uključujući relevantne aktivnosti kontrole;
2. razmatranja da li je možda neophodna korekcija formule za procenu i
3. ocenjivanja da li su razlike između stvarnih rezultata i prethodnih procena bile kvantifikovane i, gde je to potrebno, da li su vršene odgovarajuće korekcije i obelodanjivanja.

3.1.4. Razmatranje postupaka odobravanja od strane rukovodstva klijenta revizije

Uobičajeno je da materijalno značajne računovodstvene procene pregleda i odobrava rukovodstvo klijenta revizije. Revizor treba da razmotri da li ove preglede i odobravanja vrši odgovarajući nivo rukovodstva klijenta revizije i da li o tome postoje dokazi u dokumentaciji kojom se potkrepljuje utvrđivanje odgovarajuće računovod-stvene procene.

3.2. Korišćenje nezavisne procene

Revizor može da izvrši ili da pribavi nezavisnu procenu i da tu procenu uporedi sa računovodstvenom procenom koju je izvršilo rukovodstvo klijenta revizije. Kada koristi nezavisnu procenu, revizor obično procenjuje podatke, razmatra pretpostavke i sprovodi revizijske postupke za kalkulacije primenjene u toku procene. Upoređivanje izvršenih računovodstvenih procena u prethodnim periodima sa ostvarenim rezultatima za te periode može takođe da bude primereno.

3.3. Pregled naknadnih događaja

Poslovne promene i događaji koji nastanu nakon kraja obračunskog perioda, ali pre završetka revizije, mogu da obezbede dokaze koji se tiču računovodstvenih procena izvršenih od strane rukovodstva klijenta revizije. Revizorov pregled ovakvih poslovnih promena i događaja može da umanja, ili čak da eliminiše potrebu za pregledom i sprovođenjem revizijskih postupaka za proces koji je rukovodstvo klijenta revizije koristilo pri izradi računovodstvene procene, ili za korišćenjem nezavisne procene kod ocene prihvatljivosti računovodstvene procene.

3.4. Ocena prikladnosti merenja i obelodanjivanja fer vrednosti

- 1) Revizor treba da proceni da li su merenja i obelodanjivanja fer vrednosti u finansijskim izveštajima u skladu sa primenljivim okvirom finansijskog izveštavanja klijenta revizije.
- 2) Revizorovo razumevanje zahteva primenljivog okvira finansijskog izveštavanja i poznavanje delatnosti i grane, zajedno sa rezultatima drugih revizijskih postupaka, koristi se za procenu prikladnosti računovodstvenog obuhvatanja sredstava ili obaveza za koje se zahteva merenje fer vrednosti i da li su, prema primenljivom okviru finansijskog izveštavanja klijenta revizije, obelodanjivanja o merenjima fer vrednosti i značajnim neizvesnostima u vezi sa njima odgovarajuća.
- 3) Ocena prikladnosti merenja fer vrednosti klijenta revizije prema njegovom primenljivom okviru finansijskog izveštavanja i ocena revizijskih dokaza delimično

zavise od revizorovog poznavanja prirode poslovanja. Ovo je posebno tačno u slučajevima kada su sredstva ili obaveze ili metod vrednovanja vrlo složeni. Na primer, derivativi finansijskih instrumenata mogu biti vrlo složeni, uz rizik da će različita tumačenja načina utvrđivanja fer vrednosti dovesti do različitih zaključaka. Merenje fer vrednosti nekih stavki, na primer, “istraživanje i razvoj u toku” ili nematerijalnih sredstva stečenih poslovnim spajanjem, može uključivati posebna razmatranja na koja utiče priroda klijenta revizije i njegovog poslovanja, ukoliko su takva razmatranja svrsishodna prema primenljivom okviru finansijskog izveštavanja klijenta revizije. Takođe, revizorovo poznavanje poslovanja, zajedno sa rezultatima drugih revizijskih postupaka, može pomoći u utvrđivanju sredstava za koja rukovodstvo treba da prizna umanjene vrednosti, korišćenjem merenja fer vrednosti u skladu sa primenljivim okvirom finansijskog izveštavanja klijenta revizije.

- 4) Kada se primenljivim okvirom finansijskog izveštavanja određuje metod merenja fer vrednosti, na primer, zahtev da se fer vrednost utrživih hartija od vrednosti meri korišćenjem kotiranih tržišnih cena, što je suprotno korišćenju modela vrednovanja, revizor razmatra da li je merenje fer vrednosti u skladu sa tim metodom.
- 5) Određeni okviri finansijskog izveštavanja pretpostavljaju da se fer vrednost sredstva i obaveza može pouzdano meriti, što je preduslov zahtevanja ili odobravanje merenja fer vrednosti i obelodanjivanja. U nekim slučajevima, ova pretpostavka se može prevazići ukoliko stavke sredstava ili obaveza nemaju kotiranu tržišnu cenu na aktivnom tržištu ili za koje su drugi metodi pouzdane procene fer vrednosti očigledno neodgovarajući ili neizvodljivi. Kada rukovodstvo utvrdi da je pretpostavka mogućnosti pouzdanog utvrđivanja fer vrednosti neprimerena, revizor pribavlja dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza koji podržavaju ovakav zaključak, kao i da li je računovodstveno obuhvatanje stavke prema primenljivom okviru finansijskog izveštavanja prikladno.
- 6) Revizor treba da pribavi revizijske dokaze o nameri rukovodstva da sprovede određene aktivnosti i da razmotri mogućnosti njihovog sprovođenja, kada je to značajno za merenje i obelodanjivanje fer vrednosti u skladu sa primenljivim okvirom finansijskog izveštavanja klijenta revizije.
- 7) U određenim okvirima finansijskog izveštavanja, namere rukovodstva u vezi sa određenom stavkom sredstava ili obaveza predstavljaju kriterijume za utvrđivanje zahteva za merenjem, prezentacijom i obelodanjivanjem i načinom prikazivanja promena fer vrednosti u finansijskim izveštajima. U takvim okvirima finansijskog izveštavanja namere rukovodstva su značajne za utvrđivanje prikladnosti korišćenja fer vrednosti u klijentu revizije. Rukovodstvo često dokumentuje planove i namere sa određenim sredstvima ili obavezama, što može biti zahtevano i primenljivim okvirom finansijskog izveštavanja. Iako je stvar profesionalnog prosuđivanja stepen do kojeg treba pribaviti revizijske dokaze o nameri rukovodstva, revizijski postupci uobičajeno podrazumevaju upite rukovodstvu, uz odgovarajuću potvrdu odgovora, na primer:

1. razmatranje ranije iskazanih namera rukovodstva u vezi sa sredstvima ili obavezama i sprovođenje tih namera;
 2. pregled pisanih planova i druge dokumentacije, uključujući, kada je to izvodljivo, budžete, zapisnike, itd.;
 3. razmatranje razloga koje je rukovodstvo navelo kao relevantne za izbor određenog pravca aktivnosti;
 4. razmatranje sposobnosti rukovodstva da sprovede određene aktivnosti, uzimajući u obzir ekonomske okolnosti klijenta revizije, uključujući posledice za njegove ugovorne obaveze.
- 8) Revizor takođe razmatra sposobnost rukovodstva da sprovede određeni pravac aktivnosti, ukoliko je sposobnost značajna za korišćenje ili izuzeće od korišćenja merenja fer vrednosti, prema primenljivom okviru finansijskog izveštavanja klijenta revizije.
- 9) Kada su prema primenljivom okviru finansijskog izveštavanja klijenta revizije dozvoljeni alternativni metodi za merenje fer vrednosti, ili kada nije propisan metod merenja, revizor treba da proceni da li je prema primenljivom okviru finansijskog izveštavanja klijenta revizije metod merenja odgovarajući za date okolnosti.
- 10) Procena da li je metod merenja fer vrednosti odgovarajući u datim okolnostima zahteva profesionalno rasuđivanje. Kada rukovodstvo izabere jedan od alternativnih metoda vrednovanja, u skladu sa primenljivim okvirom finansijskog izveštavanja klijenta revizije, revizor treba da stekne razumevanje takvog izbora, kroz razgovor sa rukovodstvom o razlozima za izbor tog metoda vrednovanja. Revizor razmatra da li je:
1. rukovodstvo izvršilo procenu na zadovoljavajući način i na odgovarajući način primenilo kriterijume, ukoliko postoje, date u primenljivom okviru finansijskog izveštavanja kao podrška odabranom metodu;
 2. metod vrednovanja odgovarajući u datim okolnostima, s obzirom na prirodu stavke sredstava ili obaveza čija se vrednost procenjuje i primenljiv okvir finansijskog izveštavanja klijenta revizije; i
 3. metod vrednovanja odgovarajući u odnosu na delatnost, privrednu granu i okruženje u kojem klijent revizije posluje.
- 11) Rukovodstvo klijenta revizije može utvrditi da različiti metodi vrednovanja daju značajno različita merenja fer vrednosti. U takvim slučajevima, revizor ocenjuje na koji način je klijent revizije ispitalo razloge nastanka razlika, pri ustanovljavanju merenja fer vrednosti.
- 12) Revizor treba da proceni da li klijent revizije dosledno primenjuje metod merenja fer vrednosti.
- 13) Nakon što rukovodstvo odabere određeni metod vrednovanja, revizor procenjuje da li je klijent revizije dosledno primenjivalo osnovu za merenje fer vrednosti, i ukoliko je to slučaj, da li je takva doslednost prikladna s obzirom na moguće promene okruženja ili okolnosti koje utiču na klijent revizije, ili promene zahteva

primenljivog okvira finansijskog izveštavanja klijenta revizije. Ukoliko je rukovodstvo promenilo metod vrednovanja, revizor razmatra da li rukovodstvo može da na odgovarajući način dokaže da novi metod vrednovanja obezbeđuje bolju osnovu merenja, ili da je promena uslovljena izmenama zahteva iz primenljivog okvira finansijskog izveštavanja klijenta revizije, ili promenom okolnosti. Na primer, pojava aktivnog tržišta za određenu klasu sredstava ili obaveza može ukazati na to da korišćenje diskontovanih novčanih tokova više nije prikladan metod procene fer vrednosti te klase sredstava ili obaveza.

3.5. Korišćenje rezultata rada stručnjaka

- 1) **Revizor treba da utvrdi potrebu za korišćenjem usluga stručnjaka.** Revizor može imati neophodnu stručnost i znanje za potrebe planiranja i sprovođenja revizijskih postupaka koji se odnose na fer vrednosti ili može odlučiti da koristi usluge stručnjaka.
- 2) Ukoliko je korišćenje usluga takvog stručnjaka planirano, revizor pribavlja dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza da je taj rad odgovarajući za svrhe revizije i u skladu sa zahtevima *MSR 620 Korišćenje rezultata rada stručnjaka*.
- 3) Prilikom planiranja korišćenja usluga stručnjaka, revizor razmatra da li je razumevanje definicije fer vrednosti angažovanog stručnjaka i metoda koje će taj stručnjak koristiti za utvrđivanje fer vrednosti u skladu sa razumevanjem i metodom rukovodstva i zahtevima iz primenljivog okvira finansijskog izveštavanja. Na primer, metod koji koristi stručnjak za procenu fer vrednosti nekretnine ili složenog derivativa, ili aktuarska metodologija koja se koristi za procenu fer vrednosti obaveza po osnovu osiguranja, potraživanja po osnovu reosiguranja i sličnih stavki, ne mora biti u skladu sa principima merenja datim u primenljivom okviru finansijskog izveštavanja. Shodno tome, revizor razmatra takva pitanja, često u razgovoru, pružajući ili proveravajući uputstva data stručnjaku ili prilikom pregleda izveštaja stručnjaka.
- 4) U skladu sa *MSR 620*, revizor procenjuje prikladnost rada stručnjaka u kontekstu revizijskog dokaza. Iako osnovanost pretpostavki i prikladnost korišćenih metoda i njihova primena spadaju u odgovornost stručnjaka, revizor stiče razumevanje o značajnim pretpostavkama i korišćenim metodima i na osnovu svog poznavanja preduzeća i rezultata drugih revizijskih postupaka razmatra da li su one odgovarajuće, potpune i razumne.

3.6. Revizijski postupci kao odgovor na rizik materijalne greške u vezi sa odmeravanjem i obelodanjivanjem fer vrednosti u klijentu revizije

- 1) Revizor treba da osmisli i sprovede revizijske postupke kao odgovor na procenjeni rizici materijalne greške tvrdnji koje se odnose na odmeravanje i obelodanjivanje fer vrednosti klijenta revizije. *MSR 330 Revizorski postupci kao odgovor na procenjene rizike* razmatra revizorovu obavezu da osmisli i izvrši revizijske postupke

čiji priroda, vreme i obim odgovaraju procenjenom riziku materijalne greške na nivou tvrdnje. Takvi revizijski postupci uključuju provere kontrola i suštinske postupke ispitivanje, ukoliko je to pogodno.

- 2) Zbog velikog broja mogućih načina merenja fer vrednosti, od relativno jednostavnih do složenih, revizorovi postupci se mogu značajno razlikovati po prirodi, vremenu i obimu. Na primer, suštinski postupci u vezi merenja fer vrednosti mogu obuhvatati:
 1. proveru značajnih pretpostavki rukovodstva, modela vrednovanja i povezanih podataka,
 2. vršenje nezavisnih procena fer vrednosti radi potvrde prikladnosti izvršenih merenja fer vrednosti ili
 3. razmatranje uticaja naknadnih događaja na merenje i obelodanjivanje fer vrednosti.
- 3) Postojanje kotiranih cena na aktivnom tržištu obično je najbolji revizijski dokaz fer vrednosti. Međutim, neka merenja fer vrednosti inherentno su složenija od drugih. Ova složenost proističe iz prirode stavke koja se meri po fer vrednosti ili usled metoda vrednovanja koji zahteva primenljivi okvir finansijskog izveštavanja ili koji je odabran od strane rukovodstva. Na primer, u odsustvu kotiranih cena na aktivnom tržištu, neki okviri finansijskog izveštavanja dopuštaju procenu fer vrednosti na alternativnoj osnovi kao što je analiza diskontovanog novčanog toka ili komparativni transakcioni model. Složena merenja fer vrednosti najčešće karakteriše veća neizvesnost u pogledu pouzdanosti procesa merenja. Veća neizvesnost može biti posledica:
 - dužine perioda predviđanja,
 - broja značajnih i složenih pretpostavki u vezi sa procesom,
 - većeg stepena subjektivnosti u vezi sa pretpostavkama i faktorima korišćenim u procesu,
 - većeg stepena neizvesnosti u vezi sa budućim javljanjem ili ishodom događaja koji su u osnovi korišćenih pretpostavki i
 - odsustva objektivnih podataka kada se koriste visoko subjektivni faktori.
- 4) Revizorovo razumevanje procesa merenja, uključujući njegovu složenost, olakšava usmeravanje procesa utvrđivanja prirode, vremena i obima revizijskih postupaka koje treba sprovesti. U primere razmatranja prilikom osmišljavanja revizijskih postupaka spadaju:
 1. korišćenje kotiranih cena za sticanje revizorskog dokaza u vezi vrednovanja može zahtevati razumevanje okolnosti u kojima je kotacija izrađena. Na primer, kada se kotirane hartije od vrednosti drže za svrhe investiranja, vrednovanje po kotiranoj tržišnoj ceni može zahtevati prilagođavanje primenljivom okviru finansijskog izveštavanja klijenta revizije, ukoliko je portfolio vrlo veliki ili je predmet ograničene utrživosti;
 2. prilikom korišćenja revizijskih dokaza dobijenih od eksternih strana revizor razmatra njihovu pouzdanost. Na primer, kada su informacije stečene putem

eksternih potvrda, revizor razmatra stručnost, nezavisnost, ovlašćenja, poznavanje pitanja o kome se radi i objektivnost lica koje je odgovorilo, u cilju utvrđivanja pouzdanosti revizijskih dokaza. Obim ovih postupaka se razlikuje u zavisnosti od procenjenog rizika materijalne greške koji se odnosi na merenja fer vrednosti. Revizor u ovom slučaju postupa u skladu sa zahtevima *MSR 505 Eksterne potvrde*;

3. revizijski dokazi koji potvrđuju merenja fer vrednosti, na primer, procena vrednosti od strane nezavisnog procenitelja se mogu odnositi na dan koji se ne podudara sa datumom na koji je od klijenta revizije zahtevano da izvrši odmeravanje vrednosti i te informacije saopšti u svojim finansijskim izveštajima. U ovakvim slučajevima, revizor pribavlja revizijske dokaze da je rukovodstvo uzelo u obzir efekte događaja, transakcija i promena okolnosti nastalih između datuma merenja fer vrednosti i datuma izveštavanja;
4. zaloga se često daje za određene vrste investicija u dužničke instrumente za koje se ili zahteva merenje po fer vrednosti ili se vrši procena zbog mogućeg umanjenja vrednosti. Ukoliko je zaloga značajan činilac u merenju fer vrednosti investicije ili proceni njene knjigovodstvene vrednosti, revizor pribavlja dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza u vezi sa postojanjem, vrednošću, pravima pristupa ili prenosa te zaloge, uključujući i razmatranje da li su ispunjena sva odgovarajuća prava pridržaja i razmatra da li su data odgovarajuća obelodanjivanja o zalozi u skladu sa primenljivim okvirom finansijskog izveštavanja klijenta revizije;
5. u određenim situacijama, dodatni postupci, kao što su provera određene stavke sredstava, mogu biti neophodni za svrhe pribavljanja odgovarajućih revizijskih dokaza o prikladnosti merenja fer vrednosti. Na primer, provera investicione imovine može biti neophodna za potrebe pribavljanja informacija o trenutnom fizičkom stanju sredstva, što je relevantno za njegovu fer vrednost, ili se recimo proverom hartija od vrednosti mogu otkriti ograničenja utrživosti, što može uticati na njihovu vrednost.

3.7. Provera značajnih pretpostavki rukovodstva, podela vrednovanja i pratećih podataka

- 1) Revizorovo razumevanje pouzdanosti procesa koje koristi rukovodstvo za utvrđivanje fer vrednosti predstavlja značajan element podrške proisteklim iznosima i stoga utiče na prirodu, vreme i obim daljih revizijskih postupaka. Pouzdan proces utvrđivanja fer vrednosti je onaj kojim se u razumnoj meri dobija dosledno merenje i, kada je to značajno, prezentacija i obelodanjivanje fer vrednosti, ukoliko se koriste u sličnim okolnostima. Prilikom pribavljanja revizijskih dokaza u vezi merenja i obelodanjivanja fer vrednosti u klijentu revizije, revizor procenjuje:
 1. da li su opravdane pretpostavke rukovodstva;
 2. da li je merenje fer vrednosti izvršeno korišćenjem odgovarajućeg modela, ukoliko je to primenljivo; i

- 3) da li je rukovodstvo koristilo odgovarajuće informacije koje su u razumnoj meri bile dostupne u određeno vreme.
- 2) Tehnike procene, pretpostavke i revizorovo razmatranje i poređenje merenja fer vrednosti, ukoliko je obavljeno u ranijim periodima sa rezultatima dobijenim u tekućem periodu, može pružiti revizijski dokaz o pouzdanosti procesa koje je koristilo rukovodstvo. Međutim, revizor takođe razmatra da li su eventualne razlike nastale usled promena u ekonomskim okolnostima.
- 3) Kada revizor utvrdi da postoji značajan rizik povezan sa fer vrednostima, ili ukoliko je to prikladno za druge svrhe, revizor treba da proceni da li značajne pretpostavke koje je rukovodstvo koristilo prilikom merenja fer vrednosti, uzete pojedinačno i u celini, pružaju pouzdanu osnovu za merenje i obelodanjivanje fer vrednosti u finansijskim izveštajima klijenta revizije.
- 4) Neophodno je da rukovodstvo sačini pretpostavke, uključujući pretpostavke zasnovane na radu stručnjaka, radi merenja fer vrednosti. Za te svrhe, pretpostavke rukovodstva takođe uključuju pretpostavke nastale u skladu sa uputstvima lica odgovornih za upravljanje. Pretpostavke su sastavni deo složenijih metoda vrednovanja, na primer, metoda vrednovanja koje kombinuju procene očekivanih budućih novčanih tokova i procenu buduće vrednosti sredstava ili obaveza, diskontovane u sadašnju vrednost. Revizori obraćaju posebnu pažnju na značajne pretpostavke koje su sadržane u osnovi metoda vrednovanja i ocenjuju da li su te pretpostavke opravdane. Da bi predstavljale pouzdanu osnovu za merenje i obelodanjivanje fer vrednosti, pretpostavke treba da budu odgovarajuće, pouzdane, neutralne, razumljive i potpune.
- 5) Posebne pretpostavke će se razlikovati u zavisnosti od karakteristika sredstava ili obaveza čija se vrednost procenjuje i korišćenog metoda vrednovanja (na primer, troškovi zamene, tržišni ili pristup zasnovan na prihodu). Na primer, kada se kao metod vrednovanja koriste diskontovani novčani tokovi (pristup zasnovan na prihodu), javiće se pretpostavke o nivou novčanih tokova, vremenskom periodu koji je korišćen u analizi i diskontnoj stopi.
- 6) Pretpostavke su uobičajeno podržane različitim vrstama revizijskih dokaza dobijenih iz internih i eksternih izvora, koji objektivno podržavaju korišćene pretpostavke. Revizor procenjuje izvore i pouzdanost revizijskih dokaza koji podržavaju pretpostavke rukovodstva, uključujući razmatranje pretpostavki u svetlu informacija iz prethodnih perioda i procenjuju da li se pretpostavke zasnivaju na planovima koje klijent revizije može da ispuni.
- 7) Revizijski postupci koji se zasnivaju na pretpostavkama rukovodstva sprovode se u kontekstu revizije finansijskih izveštaja klijenta revizije. Stoga, cilj revizijskih postupaka nije pribavljanje odgovarajućih revizijskih dokaza za davanje mišljenja o samim pretpostavkama. Naprotiv, revizor sprovodi revizijske postupke radi razmatranja da li pretpostavke pružaju pouzdanu osnovu za merenje fer vrednosti u kontekstu revizije celine finansijskih izveštaja.
- 8) Utvrđivanje pretpostavki za koje se čini da su značajne za merenje fer vrednosti zahteva razmatranje rukovodstva. Revizor usmerava pažnju na značajne pretpo-

stavke. U opštem slučaju, značajne pretpostavke se odnose na pitanja koja materijalno značajno utiču na merenje fer vrednosti i mogu uključivati pitanja koja su:

1. osetljiva na promene ili neizvesnost u vezi sa iznosom ili prirodom. Na primer, pretpostavke o kratkoročnim kamatnim stopama mogu biti manje osetljive na značajne promene u poređenju sa pretpostavkama o dugoročnim kamatnim stopama i
 2. osetljiva na pogrešnu primenu ili dvosmislenost.
- 9) Revizor razmatra osetljivost vrednovanja na promene značajnih pretpostavki, uključujući tržišne uslove koji mogu uticati na tu vrednost. Kada je to primenljivo, revizor podstiče rukovodstvo da koristi tehnike kao što su analiza osetljivosti kao pomoć pri utvrđivanju posebno osetljivih pretpostavki. U odsustvu takve upravljačke analize, revizor razmatra da li treba primeniti te tehnike. Revizor takođe razmatra da li neizvesnost povezana sa merenjem fer vrednost, ili odsustvo objektivnih podataka onemogućava procenu u razumnoj meri koja je u skladu sa primenljivim okvirom finansijskog izveštavanja klijenta revizije.
- 10) Razmatranje da li pretpostavke obezbeđuju pouzdanu osnovu za merenje fer vrednosti odnosi se na ukupnost pretpostavki, kao i na svaku pretpostavku pojedinačno. Pretpostavke su često međusobno zavisne i stoga treba da budu međusobno usklađene. Određena pretpostavka koja može delovati prihvatljivo kada se posmatra zasebno ne mora biti prihvatljiva kada se koristi zajedno sa drugim pretpostavkama. Revizor razmatra da li je rukovodstvo utvrdilo značajne pretpostavke i činioce koji utiču na merenje fer vrednosti.
- 11) Pretpostavke na kojima se zasniva merenje fer vrednosti (na primer, diskontna stopa korišćena pri izračunavanju sadašnje vrednosti budućih novčanih tokova) najčešće odražavaju očekivanja rukovodstva u vezi sa ishodom određenih ciljeva i strategija. Da bi bile pouzdane, te pretpostavke, posmatrane pojedinačno i kao celina, takođe treba da budu realne i u skladu sa:
1. opštim ekonomskim okruženjem i ekonomskim okolnostima u kojima klijent revizije posluje;
 2. planovima klijenta revizije;
 3. pretpostavkama iz ranijih perioda, ukoliko postoje;
 4. ranijim iskustvom, ili ranijim uslovima poslovanja pravnog lica, u obimu koji je sada primenljiv;
 5. ostalim pitanjima koja se odnose na finansijske izveštaje, na primer, pretpostavkama koje je rukovodstvo koristilo pri računovodstvenim procenama za druge račune finansijskog izveštaja, osim računa na koje se odnosi merenje i obelodanjivanje fer vrednosti; i
 6. kada je to primenljivo, rizikom u vezi sa novčanim tokovima, uključujući moguće varijacije novčanih tokova i proistekle uticaje na diskontovanu stopu.
- 12) Kada pretpostavke odražavaju nameru i sposobnost rukovodstva da sprovede određene pravce aktivnosti, revizor razmatra da li su one u skladu sa planovima i ranijim iskustvom klijenta revizije.

- 13) Ukoliko se rukovodstvo pri izradi pretpostavki oslanja na finansijske informacije iz prethodnih perioda, revizor razmatra stepen opravdanosti korišćenja takvih informacija. Međutim, informacije iz prethodnih perioda možda nisu reprezentativne za buduće uslove ili događaje, ukoliko na primer, rukovodstvo namerava da se angažuje u novim aktivnostima ili ukoliko se okolnosti promene.
- 14) Za stavke čiju vrednost klijent revizije procenjuje korišćenjem metoda vrednovanja, od revizora se ne očekuje da svoju procenu zameni procenom rukovodstva klijenta revizije. Umesto toga, revizor razmatra korišćeni model i ocenjuje da li je model odgovarajući i da li su korišćene pretpostavke pouzdane. Na primer, možda je neodgovarajuće koristiti metod diskontovanog novčanog toka pri vrednovanju kapitalnih investicija u novostvorenom preduzeću ukoliko nema tekućih prihoda na kojima bi se zasnivala prognoza budućih zarada ili novčanih tokova.
- 15) Revizor treba da sprovodi revizijske postupke u vezi podataka korišćenih za svrhe merenja i obelodanjivanja fer vrednosti i na osnovu tih podataka i pretpostavki rukovodstva proceni da li su merenja fer vrednosti izvršena na odgovarajući način.
- 16) Revizor procenjuje da li su podaci na kojima se zasniva merenje fer vrednosti, uključujući podatke korišćene u radu stručnjaka, tačni, potpuni i odgovarajući; kao i da li su merenja fer vrednosti na odgovarajući način utvrđena korišćenjem tih podataka i pretpostavki rukovodstva. Revizorovi testovi takođe mogu uključivati, na primer, revizijske postupke kao što su verifikovanje izvora podataka, ponovno matematičko izračunavanje i proveru interne doslednosti informacija, uključujući i proveru da li su ove informacije u skladu sa namerama rukovodstva da sprovede određene pravce aktivnosti.

3.8. Obelodanjivanja u vezi sa fer vrednostima

- 1) Revizor treba da proceni da li su obelodanjivanja o fer vrednostima koje je izvršilo klijent revizije u skladu sa okvirom finansijskog izveštavanja klijenta revizije.
- 2) Obelodanjivanje informacija o fer vrednosti predstavlja značajan aspekt finansijskih izveštaja u mnogim okvirima finansijskog izveštavanja. Obelodanjivanje fer vrednosti se često zahteva zbog njenog značaja za korisnike pri oceni performansi i finansijskog položaja klijenta revizije. Pored informacija o fer vrednosti koje zahteva primenljivi okvir finansijskog izveštavanja, neka pravna lica dobrovoljno objavljuju dodatne informacije o fer vrednosti u napomenama uz finansijske izveštaje.
- 3) Prilikom revizije merenja fer vrednosti i povezanih obelodanjivanja datih u napomenama uz finansijske izveštaje, bez obzira na to da li su ona zahtevana u primenljivom okviru finansijskog izveštavanja ili dobrovoljno objavljena, revizor uobičajeno sprovodi suštinski iste revizijske postupke kao i prilikom revizije merenja fer vrednosti sadržanih u finansijskim izveštajima. Revizor pribavlja dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza da su principi vrednovanja prikladni i u skladu sa primenljivim okvirom finansijskog izveštavanja klijenta revizije, da su dosledno

primenjivani i da su metod procene i korišćene značajne pretpostavke na pravilan način obelodanjeni u skladu sa primenljivim okvirom finansijskog izveštavanja klijenta revizije. Revizor takođe razmatra da li su dodatne informacije možda neodgovarajuće u kontekstu finansijskih izveštaja. Na primer, rukovodstvo može obelodaniti sadašnju prodajnu vrednost određenog sredstva, bez obelodanjivanja da prema ugovornim odredbama postoje značajna ograničenja koja sprečavaju prodaju u bliskoj budućnosti.

- 4) Revizor ocenjuje da li je klijent revizije izvršilo odgovarajuća obelodanjivanja informacija o fer vrednostima, kao što je zahtevano okvirom finansijskog izveštavanja. Ukoliko određena stavka sadrži visok stepen neizvesnosti merenja, revizor procenjuje da li su obelodanjivanja dovoljna za informisanje korisnika o takvoj neizvesnosti. Na primer, revizor može da proceni da li su obelodanjivanja o rasponu iznosa, i pretpostavke korišćene pri utvrđivanju tog raspona, pri čemu se u razumnoj meri veruje da se u tom rasponu nalazi fer vrednost, odgovarajuće prema primenljivom okviru finansijskog izveštavanja klijenta revizije, u slučajevima kada rukovodstvo smatra da prikazivanje jednog iznosa nije odgovarajuće. Kada je primenljivo, revizor takođe razmatra da li je klijent revizije postupalo u skladu sa računovodstvenim i zahtevima obelodanjivanja u vezi sa promenama metoda vrednovanja korišćenog za merenje fer vrednosti.
- 5) Kada je izostavljeno obelodanjivanje informacija o fer vrednosti prema primenljivom okviru finansijskog izveštavanja, jer nije moguće sa dovoljnom pouzdanošću utvrditi fer vrednost, revizor procenjuje adekvatnost obelodanjivanja koja se zahtevaju u ovakvim okolnostima. Ukoliko klijent revizije nije na odgovarajući način obelodanilo informacije o fer vrednosti koje zahteva primenljivi okvir finansijskog izveštavanja, revizor ocenjuje da li su finansijski izveštaji materijalno pogrešni zbog odstupanja od okvira finansijskog izveštavanja.

3.9. Ocena rezultata postupaka revizije

- 1) Revizor treba da izvrši konačnu ocenu prihvatljivosti računovodstvenih procena na osnovu svog razumevanja klijenta revizije i njegovog okruženja i zaključka o tome da li su procene konzistentne sa drugim revizijskim dokazima pribavljenim u toku revizije.
- 2) Revizor treba da razmotri da li postoje bilo koje značajne naknadne poslovne promene ili događaji koji su od uticaja na podatke i pretpostavke korišćene pri likom izrade računovodstvenih procena.
- 3) Zbog neizvesnosti koje su inherentne računovodstvenim procenama, ocenjivanje razlika može biti teže nego u drugim oblastima revizije. Kada postoji razlika između revizorove procene iznosa koji je na najbolji način potkrepljen raspoloživim revizijskim dokazom i procenjenog iznosa sadržanog u finansijskim izveštajima, revizor treba da utvrdi da li ova razlika zahteva korekciju. Ukoliko je razlika razumna, na primer, zato što se iznos u finansijskim izveštajima uklapa u granice prihvatljivih

rezultata, korekcija će možda biti nepotrebna. Međutim, ako revizor veruje da razlika nije razumna, zahtevaće od rukovodstva klijenta revizije da revidira svoju procenu. Ako rukovodstvo klijenta revizije odbije da revidira procenu, razlika će se smatrati pogrešnim iskazom i biće razmotrena zajedno sa svim drugim pogrešnim iskazima prilikom procenjivanja da li su ukupni efekti materijalno značajni u odnosu na finansijske izveštaje.

- 4) Revizor takođe treba da razmotri da li se pojedinačne razlike, koje su prihvaćene kao razumne, javljaju u istom smeru tako da, kumulativno, mogu imati materijalno značajan efekat na finansijske izveštaje. U tim okolnostima, revizor treba da vrednuje računovodstvene procene uzete u celini.

3.10. Izjave rukovodstva klijenta revizije

- 1) Revizor treba da pribavi pisane izjave rukovodstva u vezi opravdanosti značajnih pretpostavki, uključujući i pitanje da li one na odgovarajući način odražavaju nameru i sposobnost rukovodstva da sprovede određene pravce aktivnosti u ime klijenta revizije, a koje su značajne za merenje ili obelodanjivanje fer vrednosti.
- 2) *MSR 580 Pisane izjave* razmatra korišćenje izjava rukovodstva kao revizijskih dokaza. U zavisnosti od prirode, značajnosti i složenosti fer vrednosti, izjave rukovodstva o merenjima i obelodanjivanjima fer vrednosti sadržane u finansijskim izveštajima takođe mogu uključivati izjave o:
 1. prikladnosti metoda merenja, uključujući povezane pretpostavke koje je rukovodstvo koristilo prilikom utvrđivanja fer vrednosti u skladu sa primenljivim okvirom finansijskog izveštavanja, kao i doslednost primene tih metoda,
 2. osnovi koju je rukovodstvo koristilo za prevazilaženje pretpostavke u vezi sa korišćenjem fer vrednosti prema okviru finansijskog izveštavanja klijenta revizije,
 3. potpunosti i prikladnosti obelodanjivanja u vezi sa fer vrednostima prema primenljivom okviru finansijskog izveštavanja klijenta revizije i
 4. da li naknadni događaji zahtevaju prilagođavanja merenja i obelodanjivanja fer vrednosti sadržane u finansijskim izveštajima.

3.11. Pisane izjave

Revizor treba da pribaviti pisane izjave od rukovodstva i, gde je odgovarajuće, lica ovlašćenih za upravljanje o tome da li oni veruju da su razumne pretpostavke koje su koristili pri stvaranju računovodstvenih procena.

MEĐUNARODNI STANDARD REVIZIJE 550

POVEZANI SUBJEKTI

1. Uvodne napomene

- 1) *Međunarodni standard revizije 550 Povezani subjekti* (u daljem tekstu: *Standard*) usvojio je **Odbor za međunarodne standarde revizije i uveravanja** (International Auditing and Assurance Standards Board - **IAASB**) (**IAASB, 2015**). *Standard* primenjuju eksterni revizori pri obavljanju revizije finansijskih izveštaja.
- 2) Za razumevanje i primenu *Standarda* neophodno je znati značenje sledećih termina:
 1. **Povezana lica**¹⁸ - povezano lice može biti i pravno i fizičko lice. Radi se o licu koje je povezano sa *izveštajnim privrednim subjektom*, tj. klijentom revizije na neki od sledećih načina:
 - 1/ direktno ili indirektno preko jednog ili više posrednika:
 - kontroliše, ili je kontrolisano, ili je pod zajedničkom kontrolom nekog pravnog lica (radilo bi se bilo o *matičnom* i njegovim *zavisnim pravnim licima*, tj. *klijent revizije* može biti bilo *matično* bilo *povezano pravno lice*),
 - poseduje udeo u kapitalu *klijenta revizije*, koji mu omogućava značajan uticaj nad *klijentom revizije* (u ovom slučaju *klijent revizije* je pridruženo društvo nekom drugom pravnom licu),
 - vrši zajedničku kontrolu nad *klijentom revizije* (u ovom slučaju izveštajni subjekt je zajedničko ulaganje za druga dva ili više pravnih lica);
 - 2/ predstavlja pridruženo pravno lice *klijentu revizije*;
 - 3/ predstavlja zajedničko ulaganje u kojem je *klijent revizije* učesnik u zajedničkom ulaganju;
 - 4/ predstavlja člana ključnog rukovodećeg osoblja *klijenta revizije* ili njegovog *matičnog pravnog lica*;
 - 5/ u pitanju je blizak član porodice bilo kojeg pojedinca koji:
 - kontroliše *klijenta revizije* ili
 - poseduje udeo u kapitalu *klijenta revizije* koji mu omogućava značajan uticaj nad njim ili

18 Definicije povezanih subjekata date su u MRS 24 i prilagođene su svrsi Standarda.

- vrši zajedničku kontrolu nad *klijentom revizije* ili
 - je član ključnog rukovodećeg osoblja *klijenta revizije* ili njegovog *matičnog pravnog lica*;
- 6/ predstavlja *klijenta revizije* koji je kontrolisan, zajednički kontrolisan ili pod značajnim uticajem, ili kod kojeg značajna glasačka prava direktno ili indirektno poseduje fizičko lice koje:
- kontroliše *klijenta revizije*, ili
 - poseduje udeo u kapitalu *klijentu revizije* koji mu omogućava značajan uticaj nad njim, ili
 - vrši zajedničku kontrolu nad *klijentom revizije* ili
 - je bilazak član porodice takvog lica;
- 7/ predstavlja plan naknada za penzije zaposlenima u *klijentu revizije* ili bilo kojem drugom licu koje je za *klijenta revizije* povezano lice.

U nastavku navodimo lica koja u kontekstu *MRS 24* neminovno ne predstavljaju povezana lica:

- 1/ dva pravna lica samo zato što imaju zajedničkog direktora ili nekog drugog člana ključnog rukovodećeg osoblja;
 - 2/ dva učesnika u zajedničkom poslovanju samo zato što dele kontrolu nad zajedničkim ulaganjem;
 - 3/ poslovni partneri u obliku:
 - finansijera,
 - trgovačkih udruženja,
 - komunalnih preduzeća,
 - državnih organa i državnih agencija;
 - 4/ kupci, dobavljači, davaoci franšize, distributeri ili zastupnici sa kojima privredni subjekt obavlja značajan obim svog poslovanja samo zbog postojanja obostranog ekonomskog interesa.
2. **Obelodanjivanje povezanih subjekata** - pod obelodanjivanjem povezanih subjekata podrazumeva se pružanje u *napomenama* informacija o tome ko su povezana lica i zašto se ona smatraju povezanim licima.
3. **Ograničenost revizijskog dokaza** je njegova kvantitativna osobina koja pokazuje da u vezi sa nekom tvrdnjom iz finansijskih izveštaja on ne obezbeđuje potpuno uveravanje: na primer, *dobijanje eksterne potvrde od kupca potvrđuje postojanje potraživanja od tog kupca, ali ne pruža dokaze o realnoj vrednosti tog potraživanja (ne ukazuje da li treba ili ne treba sprovesti i koliko indirektno otpisivanje tog potraživanja).*
- 3) **Delokrug Standarda** – *Standard* se bavi odgovornostima revizora u reviziji finansijskih izveštaja u vezi sa odnosima i transakcijama sa povezanim stranama. *Standard* detaljnije objašnjava kako *MRS 315*, *MRS 330* i *MRS 240* treba da budu primenjeni u vezi sa rizicima značajnog pogrešnog prikazivanja povezanih sa odnosima i transakcijama sa povezanom stranom.

4) Rukovodstvo klijenta revizije je odgovorno za identifikovanje i obelodanjivanje povezanih subjekata i poslovnih transakcija i događaja s tim subjektima. Ova odgovornost zahteva od rukovodstva klijenta revizije da primenjuje odgovarajuće interne kontrole radi pravilnog identifikovanja u informacionom sistemu transakcija sa povezanim subjektima i njihovog obelodanjivanja u finansijskim izveštajima. Revizor treba da ima takav nivo razumevanja klijenta revizije i njegovog okruženja koje mu omogućava da identifikuje događaje, transakcije i praksu koji mogu rezultirati pojavom rizika materijalno značajne greške koja se odnosi na povezane subjekte i transakcije sa njima. Mada se postojanje povezanih subjekata i transakcija sa njima smatra uobičajenim obeležjem poslovanja, revizor treba da obrati pažnju na njih zbog toga što:

1. primenljivi okvir finansijskog izveštavanja može da zahteva obelodanjivanje izvesnih odnosa i transakcija između povezanih subjekata u finansijskim izveštajima – *u Republici Srbiji takvi zahtevi sadržani su u MRS 24 Obelodanjivanje odnosa sa povezanim licima*;
 2. postojanje povezanih subjekata, ili transakcija sa njima, može da utiče na finansijske izveštaje: *na primer, klijent revizije može svoje usluge povezanom licu pružati po cenama višim od tržišnih ili rok naplate može biti znatno duži nego što je uobičajeno*;
 3. izvor revizijskog dokaza utiče na revizorovu ocenu o njegovoj pouzdanosti – *generalno posmatrano veći stepen pouzdanosti pruža revizijski dokaz koji je pribavljen ili pripremljen od strane trećih lica koja nisu povezana lica sa klijentom i*
 4. transakcije između povezanih subjekata mogu biti motivisane i drugim razlozima osim poslovnih – *na primer podela dobiti, pa čak i kriminalne radnje*.
- 5) Revizor treba da obavi postupke revizije koji su osmišljeni tako da se njima pribave zadovoljavajući revizijski dokazi u vezi sa:
- od strane rukovodstva klijenta revizije identifikacijom i obelodanjivanjem povezanih subjekata i
 - obelodanjivanjem efekata transakcija i događaja sa povezanim subjektima koji su od materijalnog značaja za finansijske izveštaje.

Od revizora se, međutim, ne može očekivati da identifikuje sve poslovne transakcije i događaje s povezanim subjektima.

2. Cilj Standarda

Standardom su određeni sledeći ciljevi revizora:

1. da bez obzira na to postavlja li primenljivi okvir finansijskog izveštavanja zahteve u vezi sa povezanim licima, pribavi razumevanje o odnosima i transakcijama s povezanim licima dovoljno da bi mogao:

- 1/ da prepozna faktore rizika prevare, ako postoje, koji nastaju iz transakcija i odnosa s povezanim licima, a koji su važni u prepoznavanju i procenjivanju rizika značajnog pogrešnog prikazivanja zbog prevare; i
- 2/ da zaključi, na osnovu sakupljenih revizijskih dokaza, da li je finansijskim izveštajima, u meri u kojoj na njih imaju učinak ti odnosi i transakcije:
 - postignuta fer prezentacija; ili
 - postignuto da ne dovode u zabludu; i
2. sem toga, gde primenjivi okvir finansijskog izveštavanja uspostavlja zahteve u vezi s povezanim licima, da prikupi dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza o tome jesu li odnosi i transakcije s povezanim licima bili odgovarajuće prepoznati, računovodstveno iskazani i objavljeni u finansijskim izveštajima u skladu s okvirom.

3. Zahtevi Standarda

3.1. Postupci procene rizika i povezane aktivnosti

- 1) Odnosi između povezanih lica su uobičajena pojava u poslovanju privrednih subjekata. Potreba postojanja *Standarda* proizlazi iz činjenice da finansijski izveštaji mogu značajno biti pod uticajem postojanja povezanih subjekata. Taj uticaj može biti direktan ili indirektan:
 1. **direktan uticaj** postoji u slučaju, recimo, neposredne kupovine ili prodaje između povezanih lica. Dešava se da transakcije ne bi ni bilo da nije bilo povezanosti između lica. *Na primer, čest je slučaj da privredno društvo neke svoje aktivnosti sprovodi kroz organizovanje svojih zavisnih pravnih lica, ili da neki svoj interes ostvaruje sticanjem kontrole i značajnog uticaja na finansijske i poslovne odluke u drugim pravnim licima (kroz, kao što smo rekli, sticanje vlasništva, dogovaranjem sa drugim akcionarima i sl.). Moguće je da povezano pravno lice prodaje svom matičnom pravnom licu neke proizvode koje ne bi moglo prodati nikom drugom na tržištu, jer ili nema kupca, ili niko ne bi kupovao po tim cenama;*
 2. **indirektan uticaj** - poslovni rezultat i finansijski položaj klijenta revizije može biti pod uticajem povezanog lica čak i u slučaju da se transakcije nisu ni dogodile. Jer, samo postojanje odnosa može biti podsticajno za nastanak transakcija između *klijenta revizije* i drugih nepovezanih lica. *Na primer, ukoliko je klijent revizije u vlasništvu nekog velikog i finansijski i poslovno uticajnog privrednog subjekta, verovatno bi zbog toga poslovni partneri želeli da posluju sa klijentom revizije, jer im veliko i finansijski i poslovno uticajno privredno društvo uliva poverenje.*

Kao primer za uticaj na *izveštajni privredni subjekt* bez nastanka transakcija, može se navesti i uzdržavanje od nekog činjenja zbog zahteva povezanog lica. *Na primer, matično pravno lice zahteva od povezanog pravnog lica da ne sprovodi samostalno istraživanje tržišta, već da se to uradi zajednički.*

Zbog toga u finansijskim izveštajima treba da budu sadržana obelodanjivanja koja su neophodna da bi se ukazalo **na**:

- mogućnost da su finansijski položaj i dobitak ili gubitak klijenta revizije možda bili pod uticajem postojanja povezanih lica (i veza između njih) i da će u budućem periodu možda biti pod njihovim uticajem, kao i
 - obelodanjivanja o transakcijama i neizmirenim saldima u vezi sa njima.
- 2) Pri vršenju revizije u izvesnim okolnostima postoje ograničenja koja mogu da utiču na uverljivost raspoloživog revizijskog dokaza za zaključivanje o određenim tvrdnjama. Zbog stepena neizvesnosti u vezi sa tvrdnjom u pogledu potpunosti podataka o povezanim subjektima treba primeniti revizijske postupke naznačeni u *Standardu*. To treba uraditi jer ovi postupci prema donosiocu Standarda obezbeđuju zadovoljavajući revizijski dokaz u vezi s tim tvrdnjama. Međutim, kada ima indicija da postoji neka od narednih okolnosti, revizor treba da primeni modifikovane, proširene ili dodatne revizijske postupke koji će biti primereni datim okolnostima:
- povećavan je rizik od materijalno značajnih pogrešnih iskaza iznad nivoa koji se obično očekuje ili
 - činjenice ukazuju na to da je došlo do materijalno značajnog pogrešnog iskaza koji se tiče povezanih subjekata.

3.2. Prepoznavanje i procena rizika značajnog pogrešnog prikazivanja povezanog s odnosima i transakcijama s povezanom stranom

- 1) Revizor treba da izvrši pregled informacija dobijenih od lica ovlašćenih za upravljanje i rukovodstva klijenta revizije u kojima su identifikovane transakcije i događaji sa povezanim subjektima i da bude obazriv u pogledu mogućeg postojanja drugih materijalno značajnih poslovnih transakcija i događaja s povezanim subjektima.
- 2) Prilikom sticanja razumevanja interne kontrole klijenta revizije, revizor treba da razmotri primerenost aktivnosti kontrole nad odobravanjem i evidentiranjem transakcija s povezanim subjektima.
- 3) Revizor u toku revizije treba da obrati pažnju na transakcije koje su neuobičajene u datim okolnostima, a koje mogu ukazivati na postojanje povezanih subjekata koji do tada nisu bili identifikovani. Takvi primeri obuhvataju:
 1. transakcije koje imaju neuobičajene uslove - *na primer, transakcije sa neuobičajenim cenama, kamatnim stopama, garancijama ili uslovima plaćanja,*
 2. transakcije koje nemaju logične poslovne razloge za nastanak - *na primer, privredno društvo koje se bavi metaloprerađom kupuje poljoprivredno zemljište od privrednog društva koje se bavi poljoprivrednom proizvodnjom i odmah ga daje u zakup društvu od kojeg je kupilo zemljište. Razlog za ovu transakciju može biti želja da privredno društvo koje se bavi poljoprivredom prodajom zemljišta ostvari prihode od prodaje i time prikaže bolji rezultat nego što jeste;*

3. transakcije čija se suština i forma razlikuju - *na primer, klijent revizije sa jednim pravnim lice sklapa ugovor o pozajmici. Iako je rok za vraćanje pozajmice prošao ona se ne vraća. U suštini cilj pozajmice je bio da se izvrši dokapitalizacija povezanog subjekta, što će se jednog dana i formalno sprovesti;*
 4. transakcije koje su obrađene na neuobičajeni način - *na primer, u realizaciju robe klijenta revizije uključuje se, bez vidljivog ekonomskog razloga, novo lice kao posrednik koji kupuje robu od klijenta revizije i prodaje je dotadašnjim kupcima robe klijenta revizije;*
 5. veliki obim transakcija ili značajne transakcije sa određenim kupcima ili dobavljačima u poređenju sa ostalima - *na primer, sve prodaje klijent revizije vrši preko jednog pravnog lica, što može da ukaže na postojanje odnosa povezanosti;*
 6. neevidentirane transakcije - *na primer, besplatno korišćenje ili pružanje usluga od strane rukovodstva klijenta revizije (besplatno korišćenje stana, automobila i dr.).*
- 4) Revizor u toku revizije sprovodi revizijske postupke kojima može da identifikuje postojanje transakcija i događaja s povezanim subjektima. Primeri takvih postupaka obuhvataju:
1. detaljnu proveru poslovnih transakcija i događaja i salda relevantnih računa,
 2. pregled zapisnika sa sastanaka akcionara i lica ovlašćenih za upravljanje,
 3. pregled računovodstvene evidencije o velikim i neuobičajenim transakcijama ili stanjima na računima, pri čemu se naročita pažnja posvećuje transakcijama priznatim pred kraj ili na kraju obračunskog perioda,
 4. pregled potvrda o datim i primljenim kreditima i potvrda dobijenih od banaka (ovakav pregled može da ukaže na postojanje garancija i drugih transakcija s povezanim subjektima),
 5. pregled transakcija u vezi s plasmanima, na primer, kupovina ili prodaja akcija nekog zajedničkog ulaganja ili drugog pravnog lica.

3.3. Reakcije na rizike značajnog pogrešnog prikazivanja povezanog s odnosima i transakcijama s povezanom stranom

- 1) Pri obavljanju revizije revizor treba da pregleda evidencije i dokumente i da ostane obazriv prema aranžmanima i informacijama koje mogu ukazivati na odnose i transakcije sa povezanim stranama, a koje rukovodstvo klijenta revizije prethodno nije identifikovalo i saopštilo revizoru.
- 2) Revizor treba da izvrši pregled informacija pribavljenih od lica ovlašćenih za upravljanje i rukovodstva klijenta revizije u kojima se identifikuju nazivi svih poznatih povezanih subjekata. Nakon toga on treba da sprovede sledeće revizijske postupke za utvrđivanje potpunosti ovih informacija:

1. pregled svojih radnih papira iz *prethodnog izveštajnog perioda* o nazivima tada poznatih povezanih subjekata,
2. pregled uvedenih postupaka klijenta revizije za identifikaciju povezanih subjekata,
3. ispitivanje povezanosti lica ovlašćenih za upravljanje i funkcionera klijenta revizije s drugim pravnim i fizičkim licima,
4. pregled evidencije o akcionarima radi utvrđivanja imena glavnih akcionara ili, ako je to primereno, pribavljanje spiska glavnih akcionara iz centralnog registra hartija od vrednosti,
5. pregled zapisnika sa sastanaka akcionara i lica ovlašćenih za upravljanje i drugih relevantnih propisanih evidencija, kao što je centralni registar hartija od vrednosti,
6. raspitivanje kod drugih revizora, koji su angažovani na reviziji ili kod prethodno angažovanih revizora, o njihovom saznanju u vezi s novim povezanim subjektima i
7. pregled poreskog bilansa i poreske prijave klijenta revizije i drugih informacija koje on dostavlja nadležnim institucijama.

Ako je prema revizorovom prosuđivanju niži rizik da značajni povezani subjekti ostanu neotkriveni, ovi postupci se prema potrebi mogu modifikovati (moguće je pri vršenju revizije izostaviti neke od navedenih postupaka).

- 3) Ukoliko primenljivi okvir finansijskog izveštavanja zahteva obelodanjivanje odnosa sa povezanim subjektima, revizor treba da se uveri da je ovo obelodanjivanje izvršeno na primeren način. Dakle, u Republici Srbiji revizor treba da se uveri da je obelodanjivanje urađeno u skladu sa zahtevima *MRS 24 Obelodanjivanje odnosa sa povezanim licima*.
- 4) Prilikom ispitivanja identifikovanih poslovnih transakcija i događaja sa povezanim subjektima revizor treba da pribavi zadovoljavajući revizijski dokaz da su ove transakcije i događaji ispravno evidentirani i obelodanjeni.
- 5) Imajući u vidu prirodu odnosa s povezanim subjektima, revizijski dokaz o transakcijama i događajima sa povezanim subjektima može biti ograničen: *na primer, kada se radi o zalihama koje povezani subjekt drži na konsignaciji revizor mora obezbediti dodatne dokaze o njihovom postojanju i stanju*. Zbog ograničenosti odgovarajućeg revizijskog dokaza o ovim transakcijama revizor treba da razmatri sprovođenje sledećih revizorskih postupaka:
 - potvrđivanje uslova i iznosa nastalih po osnovu transakcija sa povezanim subjektima,
 - ispitivanje informacija koje su u posedu povezanog subjekta,
 - potvrđivanje informacija ili diskusija u vezi sa informacijama sa licima koja su uključena u određene transakcije, kao što su bankari, advokati, davaoci garancija i posrednici.

3.4. Pisane izjave rukovodstva klijenta revizije

- 1) Revizor treba da pribavi pisane izjave rukovodstva klijenta revizije koje se tiču:
 1. potpunosti pribavljenih informacija koje se odnose na identifikaciju povezanih subjekata i
 2. adekvatnosti obelodanjivanja povezanih subjekata u finansijskim izveštajima.
- 2) Primer izjave rukovodstva klijenta revizije (koja je, uglavnom, sastavni deo pisma sa izjavama rukovodstva klijenta revizije) može biti sledeći:

“ ...

Stavili smo Vam na uvid celokupnu računovodstvenu evidenciju i svu prateću dokumentaciju, kao i sve zapisnike sa svih skupština akcionara i sastanaka Upravnog odbora.

Sva povezana lica su pravilno identifikovana i transakcije sa njima su ispravno evidentirane i iskazane u finansijskim izveštajima.

...”

3.5. Ocena objašnjenja i obelodanjivanja identifikovanih odnosa i transakcija s povezanom stranom

Ako revizor nije u mogućnosti da pribavi zadovoljavajući revizijski dokaz u vezi s povezanim subjektima i transakcijama sa tim subjektima, ili ako zaključi da po tom osnovu obelodanjivanje u finansijskim izveštajima nije adekvatno, treba da na odgovarajući način modifikuje svoj izveštaj. Dakle, izdao bi:

1. **mišljenje sa rezervom** – ovo mišljenje bi revizor izdao kada dođe do zaključka da ne može da izrazi mišljenje bez rezerve, a efekat neslaganja s rukovodstvom, ili ograničavanje obima revizije u vezi sa obelodanjivanjem povezanih subjekata nisu od takvog materijalnog i prožimajućeg značaja da bi zahtevali izražavanje negativnog mišljenja ili uzdržavajućeg mišljenja; ili
2. **uzdržavajuće mišljenje** – ovo mišljenje bi revizor izdao kada je mogući efekat ograničavanja obima revizije u vezi sa obelodanjivanjem povezanih subjekata od takvog materijalnog i prožimajućeg značaja da revizor nije bio u mogućnosti da pribavi dovoljno zadovoljavajućih revizijskih dokaza i, shodno tome, nije u mogućnosti da izrazi mišljenje o finansijskim izveštajima; ili
3. **negativno mišljenje** - ovo mišljenje bi revizor izdao kada je efekat u vezi sa neslaganjem sa obelodanjivanjem povezanih subjekata od takvog materijalnog i prožimajućeg značaja za finansijske izveštaje, da revizor zaključuje da izražavanje rezerve u izveštaju ne predstavlja odgovarajući način za obelodanjivanje činjenice da finansijski izveštaji navode na krive zaključke ili da su nepotpuni. Za izražavanje negativnog mišljenja revizor mora posedovati informacije, nakon odgovarajuće istrage, kojima će potkrepiti svoje mišljenje.

Primer 1: Neadekvatnog obelodanjivanja uz izdavanje mišljenja sa rezervom

“
...

Mišljenje nezavisnog revizora

Društvo nije obelodanilo informacije o povezanom licu “Kosmos” A.D. Beograd.

Po našem mišljenju, osim propusta da se obelodani informacija izneta u prethodnom pasusu, finansijski izveštaji u skladu sa Međunarodnim standardima finansijskog izveštavanja istinito i objektivno, po svim materijalno značajnim aspektima, prikazuju finansijsko stanje _____ (naziv klijenta revizije) na dan 31. decembar _____ godine, rezultat njenog poslovanja i tokove gotovine za godinu koja se završava na taj datum.

...”

Primer 2: Neadekvatnog obelodanjivanja uz izdavanje uzdržavajućeg mišljenja

“
...

Mišljenje nezavisnog revizora

Zbog ograničenja postavljenih od strane rukovodstva Društva nismo bili u mogućnosti da se uverimo u ispravnost obelodanjivanja u vezi sa povezanim subjektima.

Zbog značaja pitanja iznetog u prethodnom pasusu, ne izražavamo mišljenje o finansijskim izveštajima.

...”

3.6. Komunikacija s onima koji su zaduženi za upravljanje

Osim ako nisu sva lica ovlašćena za upravljanje uključena i u rukovođenje klijentom revizije, revizor će komunicirati sa licima ovlašćenim za upravljanje o značajnim pitanjima nastalim tokom revizije u vezi sa stranama povezanim sa klijentom revizije.

3.7. Dokumentacija

Revizor treba da uključi u revizijsku dokumentaciju imena identifikovanih povezanih stranaka i sadržaj odnosa sa povezanim stranama.

MEĐUNARODNI STANDARD REVIZIJE 560

NAKNADNI DOGAĐAJI

1. Uvodne napomene, definicije i delokrug Standarda

- 1) U ovom delu napisu obradićemo *Međunarodni standard revizije 560 Naknadni događaji* (u daljem tekstu: *Standard*). *Standard* primenjuju eksterni revizori pri obavljanju revizije finansijskih izveštaja. Razlog za obradu *Standarda* je činjenica da neke njegove zahteve treba da poznaju i računovođe koje sastavljaju finansijske izveštaje. Naime, primećeno je da se u praksi pojavljuju neslaganja između nezavisnog revizora i računovođe o tome koje mišljenje je u konkretnoj situaciji trebalo od strane nezavisnog revizora da bude iskazano. Sem toga računovođa treba da zna uticaj *naknadnih događaja* (i naknadno otkrivenih činjenica) na finansijske izveštaje, kao i na *mišljenje nezavisnog revizora*. U tom smislu cilj ovog napisa je da doprinese boljem međusobnom razumevanju računovođa i revizora. To se može postići i dodatnim edukovanjem računovođa u vezi sa uticajem *naknadnih događaja* (i naknadno otkrivenih činjenica) na finansijske izveštaje, kao i na *mišljenje nezavisnog revizora*.
- 2) Sama činjenica da su nakon *datuma bilansa* nastali *naknadni događaji* ne umanjuje vrednost finansijskih izveštaja. Bitno je da su od strane računovodstva i rukovodstva klijenta revizije pravilno računovodstveno obuhvaćeni i prikazani u finansijskim izveštajima.
- 3) Za razumevanje i primenu *Standarda* neophodno je znati značenje sledećih termina:
 1. ***Datum bilansa (kraj izveštajnog perioda)*** - to je datum na koji se sastavljaju finansijski izveštaji, odnosno dan na koji se završava *izveštajni (obračunski) period* za koji se sastavljaju finansijski izveštaji. Finansijski izveštaji se u skladu sa *Zakonom o računovodstvu* pripremaju i prikazuju jednom godišnje, na dan 31.12. U slučaju sastavljanja finansijskih izveštaja u toku godine (periodičnih ili po osnovu statusnih promena) radilo bi se o nekom drugom datumu.

U *Standardu* se za ovaj datum upotrebljava izraz “datum finansijskih izveštaja” i definisan je kao datum završetka poslednjeg perioda obuhvaćenog finansijskim izveštajima, koji je obično datum najskorijeg *bilansa stanja* kod finansijskih izveštaja koji su predmet revizije. Upotreba izraza “najkasnijeg perioda pokrivenog finansijskim izveštajima” odražava činjenicu da klijent revizije u toku izveštajnog perioda može sastavljati jedan ili više *periodičnih*

finansijskih izveštaja - u tom slučaju svi ti *periodični finansijski izveštaji* su sadržani (tj. "pokriveni") u finansijskim izveštajima koji su predmet revizije. Izraz "koji je obično datum najskorijeg *bilansa stanja* kod finansijskih izveštaja koji su predmet revizije" označava da je logično da predmet revizije budu finansijski izveštaji koji su poslednji sastavljeni.

Možemo zaključiti da u odnosu na *MRS 10 Događaji nakon izveštajnog perioda* (kao i na *Odeljak 32 Događaji nakon izveštajnog perioda MSFI za MSP*) suštinski ne postoji drugačije određivanje tog datuma.

2. **Lica sa priznatim autoritetom (u vezi sa finansijskim izveštajima)** su lica odgovorna za finansijske izveštaje. U Republici Srbiji prema članu 32. stav 3. *Zakona o računovodstvu* to bio zakonski zastupnik pravnog lica, odnosno preduzetnik kod preduzetničke radnje.
3. **Datum odobrenja finansijskih izveštaja** je datum kada lica sa priznatim autoritetom potvrde da je pripremljen kompletan set finansijskih izveštaja klijenta revizije (uključujući i relevantne *napomene*) i da je preuzeta odgovornost za njih. U *MRS 10 Događaji nakon izveštajnog perioda* ovaj datum se naziva **datum odobrenja za obelodanjivanje finansijskih izveštaja** (isto je i u *Odeljku 32 MSFI za MSP*). U tom Standardu on je definisan kao dan pod kojim je nadležni organ privrednog subjekta dopustio da se finansijski izveštaji obelodane. Dakle, u odnosu na *Standard* ne postoje suštinske razlike u definisanju ovog datuma. *Zakonom o računovodstvu* propisano je da je pravno lice, odnosno preduzetnik, dužan da odobrene finansijske izveštaje za izveštajnu godinu dostavi Agenciji za privredne registre najkasnije do kraja juna naredne godine, osim ako posebnim propisom nije drukčije uređeno. Dakle, na ovaj način je određen krajnji rok za odobrenje finansijskih izveštaja za njihovo obelodanjivanje.
4. **Datum izveštaja revizora** je datum koji revizor naznačava u svom izveštaju. *Izveštaj nezavisnog revizora* ne može biti pre datuma kada je on pribavio dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza na kojima zasniva mišljenje o finansijskim izveštajima. Zadovoljavajući broj odgovarajućih revizijskih dokaza uključuje i dokaze da je kompletan set finansijskih izveštaja klijenta revizije pripremljen i da su lica sa priznatim autoritetom preuzela odgovornost za njih. To znači da datum *izveštaja nezavisnog revizora* ne može biti ni pre *datuma odobrenja za obelodanjivanje finansijskih izveštaja*.
5. **Datum izdavanja finansijskih izveštaja** je datum na koji su *izveštaj nezavisnog revizora* i finansijski izveštaji koji su bili predmet revizije dostupni trećim stranama, pri čemu taj datum može biti, u mnogim slučajevima, datum kada su predati nadležnim vlastima. U Republici Srbiji je, kao što smo već rekli, *Zakonom o računovodstvu* propisano je da je pravno lice, odnosno preduzetnik, dužan da odobrene finansijske izveštaje za izveštajnu godinu dostavi Agenciji za privredne registre najkasnije do kraja juna naredne godine, osim ako posebnim propisom nije drukčije uređeno. Istim zakonom određeno je

da agencija na svom sajtu objavi finansijske izveštaje i prateću dokumentaciju najkasnije u roku od 60 dana od dana prijema potpunog i računski tačnog finansijskog izveštaja pravnog lica, odnosno preduzetnika.. Na ovaj način određen je krajnji rok za “izdavanje finansijskih izveštaja”. Činom predaje izveštaja nezavisnog revizora *Agenciji za privredne registre* okončava se postupak izdavanja finansijskih izveštaja (posmatrano sa stanovišta *Standarda*).

*

* *

Datum bilansa	Datum odobrenja za obelodanjivanje finansijskih izveštaja		Datum izveštaja revizora		Datum izdavanja finansijskih izveštaja	
	najranije	najkasnije	najranije	najkasnije	najranije	najkasnije
31.12.20x8. godine	ne pre 01.01.20x9. godine	do kraja juna 20x9. godine	ne pre datuma odobrenja za izdavanje finansijskih izveštaja	do 30.06.20x9. godine	ne pre datuma izveštaja revizora	do 30.06.20x9. godine

6. **Naknadni događaji** - pod “naknadnim događajima” podrazumevaju se kako događaji koji nastanu između *datuma finansijskih izveštaja (datuma bilansa)* i *datuma izveštaja revizora*, tako i činjenice otkrivene nakon *datuma izveštaja revizora*.

Naknadnim događajima se bavi i *MRS 10 Događaji nakon izveštajnog perioda* (odnosno *Odeljak 32 Događaji nakon izveštajnog perioda MSFI za MSP*). U tom Standardu (odnosno Odeljku) se pod *naknadnim događajima* podrazumevaju poslovne transakcije i događaji, povoljni i nepovoljni po privredni subjekt, koji su se dogodili između *datuma bilansa* i *datuma odobrenja za obelodanjivanje finansijskih izveštaja*. Mogu se identifikovati dve vrste ovih događaja:

- 1/ događaji koji pružaju dokaz stanja koja su postojala na datum bilansa - po osnovu ovih događaja **vrši se** usklađivanje pojedinih stavki u finansijskim izveštajima (a samim tim i odgovarajućih obelodanjivanja) i
- 2/ događaji koji ukazuju na stanja koja su nastala nakon datuma bilansa (tj. nakon izveštajnog perioda) - po osnovu ovih događaja **se ne vrši** usklađivanje pojedinih stavki u finansijskim izveštajima. U okviru ove vrste događaja postoje dve podvrste tih događaja:
 - za koje se ne vrši obelodanjivanje (*na primer, u januaru mesecu preduzeće nastavlja da posluje: kupuje materijal, rezervne delove, koristi tuđe usluge, isplaćuje zarade, proizvodi proizvode, prodaje ih kupcima, naplaćuje potraživanja, isplaćuje obaveze, itd. - ove događaje, tj. transakcije dalje u Standardu nećemo obrađivati*) i
 - za koje se u *napomenama* vrši obelodanjivanje informacija o njima.

Iako se obelodanjivanje dobiti i drugih finansijskih informacija može uraditi i pre obelodanjivanja kompletnih finansijskih izveštaja, pod *naknadnim događajima* podrazumevaju se i oni koji nastaju posle obelodanjivanja dobiti i delova finansijskih izveštaja, a do dana obelodanjivanja kompletnih finansijskih izveštaja.

Analizirajući definiciju naknadnih događaja u Standardu i u *MRS 10* možemo konstatovati **sledeće razlike**:

- u *Standardu* se pod *naknadnim događajima* podrazumevaju i činjenice otkrivene nakon *datuma izveštaja revizora*,
 - duži je vremenski period za nastanak *naknadnih događaja* koje obrađuje *Standard* u odnosu na *naknadne događaje* kojima se bavi *MRS 10*. Naime, ne samo da je vremenski gledano *datum izveštaja revizora* nakon *datuma odobrenja za obelodanjivanje finansijskih izveštaja*, već se pod *naknadnim događajima* koji su u delokrugu *Standarda* podrazumevaju i događaji nakon *datuma izveštaja revizora* (radi se o činjenicama otkrivenim nakon *datuma izveštaja revizora*).
7. **Naknadno otkrivene činjenice** su činjenice u vezi sa finansijskim izveštajima koji su bili predmet revizije do kojih revizor dođe nakon *datuma izveštaja revizora*. *Primer te činjenice može biti saznanje revizora da klijent revizije u finansijskim izveštajima nije obelodanio sve sporove koje vodi.*
 8. **Drugi revizor** je revizor koji nije glavni revizor ali koji je odgovoran za izveštavanje o finansijskim informacijama sastavnih delova koji su uključeni u finansijske izveštaje koji su predmet revizije od strane glavnog revizora. Termin «drugi revizor» uključuje pridružene revizorske firme, bilo da koriste ili ne koriste isto ime, zatim korespondentne, kao i nepovezane revizorske firme.
 - 4) *Standard* se primenjuje pri reviziji finansijskih izveštaja za periode koji počinju na dan ili posle 15. decembra 2009. godine.
 - 5) **Delokrug revizije** – *Standard* se bavi revizorovim odgovornostima u reviziji finansijskih izveštaja u vezi sa naknadnim događajima

2. Cilj Standarda

Standardom su postavljeni sledeći ciljevi revizora:

1. da pribavi dovoljno zadovoljavajućih revizijskih dokaza o tome da li su događaji koji zahtevaju preračunavanje finansijskih izveštaja i promenu obelodanjivanja u njima, a koji su nastali između *datuma odobrenja finansijskih izveštaja* i *datuma izveštaja revizora* pravilno u skladu sa primenjivim okvirom finansijskog obelodanjivanja obuhvaćeni u finansijskim izveštajima;
2. da primereno reaguje na činjenice koje su revizoru postale poznate nakon *datuma izveštaja revizora*, a koje bi, da su mu bile poznate na taj dan, mogle prouzrokovati promenu revizorovog izveštaja.

3. Zahtevi Standarda

- 1) *Standardom* su uspostavljena pravila i pružene smernice o odgovornosti revizora u pogledu *naknadnih događaja*. *Standard* zahteva da revizor razmotri efekte *naknadnih događaja* na:
 - finansijske izveštaje koji su predmet revizije i
 - svoj izveštaj (tj. *izveštaj nezavisnog revizora*).
- 2) U *Standardu* su posebno obrađena revizorova postupanja u vezi sa:
 1. *naknadnim događajima* nastalim do *datuma izveštaja revizora*,
 2. činjenicama otkrivenim nakon *datuma izveštaja revizora*, ali pre *datuma izdavanja finansijskih izveštaja*,
 3. činjenicama otkrivenim nakon *datuma izdavanja finansijskih izveštaja* i

3.1. Naknadi događaji nastali do datuma izveštaja revizora

- 1) Radi pribavljanja zadovoljavajućeg revizijskog dokaza da su, od strane revizorskog tima, do *datuma izveštaja revizora* identifikovani svi *naknadni događaji* koji mogu zahtevati korekcije ili obelodanjivanje u finansijskim izveštajima revizor treba da sprovede odgovarajuće revizorske postupke. Ovi postupci su dodatni, posmatrano u odnosu na rutinske postupke koji se mogu primeniti na pojedinačne poslovne promene nastale do *datuma finansijskih izveštaja*: na primer, revizor nakon *datuma bilansa* proverava plaćanja poveriocima njihovih potraživanja koje je klijent revizije iskazao na datum bilansa. Od revizora se međutim ne očekuje da izvrši kontinuirani pregled svih pitanja na koja su prethodno primenjeni postupci obezbedili zadovoljavajuće zaključke - na primer, od revizora se ne zahteva da naknadno vrši proveru postojanja zaliha na datum bilansa ako je prisustvovao njihovom popisu i tada se uverio u njihovo postojanje na datum bilansa.
- 2) Postupke za identifikovanje *naknadnih događaja* koji mogu zahtevati korekcije ili obelodanjivanje u finansijskim izveštajima revizor treba sprovede što je moguće bliže *datumu izveštaja revizora*. Razlog za ovaj zahtev je logičan. Što je duži vremenski period od *datuma bilansa* veća je mogućnost sticanja informacija o stavkama iskazanim u finansijskim izveštajima. Na primer, iz naplate potraživanja od kupaca nakon *datuma bilansa* se može sagledati da li je njihovo obezvređenje na datum bilansa bilo realno iskazano. Što je duži period nakon *datuma bilansa* sve je više podataka (uplata kupaca, ili izostanka uplate kupaca) na osnovu kojih se može utvrditi realnost iskazanog obezvređenja potraživanja.
- 3) Radi pribavljanja zadovoljavajućeg revizijskog dokaza da su, od strane revizorskog tima, do *datuma izveštaja revizora* identifikovani svi *naknadni događaji* koji mogu zahtevati korekcije ili obelodanjivanje u finansijskim izveštajima revizor može sprovesti sledeće postupke:

1. pregled postupaka koje je rukovodstvo klijenta revizije ustanovilo za svrhe identifikacije *naknadnih događaja* – na primer, rukovodstvo klijenta revizije može zahtevati od svoje pravne službe da ga u periodu do datuma odobrenja za obelodanjivanje finansijskih izveštaja odmah informiše o svim postupcima stečaja i likvidacija koji su otvoreni ili su u toku nad njihovim poslovnim partnerima; ili rukovodstvo klijenta revizije može zahtevati da bude upoznato kako su računovodstveno obuhvaćene štete na sredstvima nastale u periodu od datuma bilansa do datuma odobrenja za obelodanjivanje finansijskih izveštaja;
2. pregled zapisnika sa sastanaka akcionara, upravnog i izvršnog odbora i komiteta za reviziju, održanih nakon datuma finansijskih izveštaja i upoznavanje sa pitanjima koja su bila razmatrana na sastancima za koje zapisnici još uvek nisu dostupni – u tim zapisnicima može biti razmatrano pitanje utvrđivanja stepena obezvređenja potraživanja od kupaca, procena ishoda sudskih sporova uzimajući u vidu informacije stečene nakon datuma bilansa;
3. pregledanje poslednjih raspoloživih periodičnih finansijskih izveštaja klijenta revizije, i ako se smatra neophodnim i odgovarajućih planova, prognoza o tokovima gotovine i ostalih sličnih izveštaja za rukovodstvo – na primer, moguće je da je rukovodstvo klijenta revizije problem likvidnosti planiralo da reši novim zaduživanjem kod poslovne banke u januaru ili februaru tekuće godine; proverom se može utvrditi ostvarenje njihovih planova i uticaj na buduće poslovanje klijenta revizije, s posebnim osvrtom na ispunjenost principa stalnosti poslovanja klijenta revizije – moguće je da ne dobijanje finansijskih sredstava ugrožava nastavak poslovanja klijenta revizije;
4. obaveštavanje kod ili proširivanje prethodnih usmenih ili pisanih upita od advokata klijenta revizije o sudskim sporovima i tužbenim zahtevima – moguće je da pravni zastupnici klijenta revizije imaju dodatne informacije o stanju sudskih sporova i tužbenih zahteva;
5. obaveštavanje kod rukovodstva klijenta revizije o tome da li je nastao bilo koji *naknadni događaj* koji može imati uticaja na finansijske izveštaje. Primeri obaveštavanja kod rukovodstva klijenta revizije o specifičnim pitanjima su:
 - 1/ tekući status stavki koje su bile računovodstveno obuhvaćene na osnovu preliminarne ili dokazima nepotkrepljenih podataka – na primer, procena obezvređenja potraživanja od nekog kupca preliminarno je urađena na osnovu pretpostavke da će nad njim biti započet postupak stečaja. Moguće je da do datuma izveštaja revizora bude utvrđen konačan status kupca (da li se otvara ili ne otvara postupak stečaja);
 - 2/ da li su nastale nove obaveze, pozajmice ili garancije – ukoliko na primer, klijent revizije u periodu od datuma bilansa do datuma odobrenja za obelodanjivanje finansijskih izveštaja dobije značajan kredit, ili da neku značajnu garanciju informacije o tome moraju biti iskazane u napomenama, tj. u finansijskim izveštajima koji su predmet revizije;
 - 3/ da li je došlo do prodaje sredstava, ili se prodaja planira – uzimaju se u obzir značajniji događaji prodaje ili nameravane prodaje;

- 4/ da li je došlo do izdavanja novih akcija ili obveznica ili sklapanja ugovora o spajanju ili likvidaciji ili se nešto od ovog planira – *bilo koji od navedenih događaja može značajno da utiče na buduće poslovanje klijenta revizije i mora biti pravilno računovodstveno obelodanjen;*
 - 5/ da li su ma koja sredstva dodeljena od strane države ili su uništena usled, na primer, požara ili poplave – *bilo koji od navedenih događaja može značajno da utiče na buduće poslovanje klijenta revizije i mora biti pravilno računovodstveno obelodanjen;*
 - 6/ da li je bilo ma kakvih promena u pogledu rizičnih oblasti poslovanja i potencijalnih obaveza – *na primer, da li je i na koji način rešen neki sudski spor;*
 - 7/ da li je izvršena bilo koja neuobičajena računovodstvena korekcija ili postoji namera da se izvrši – *na primer, rukovodstvo klijenta revizije u martu mesecu (pre datuma izveštaja revizora) donosi odluku da menja računovodstvenu politiku u vezi sa troškovima pozajmljivanja: prelazi na primenu dopuštenog alternativnog postupka; promena politike znači da će klijent revizije u tekućem izveštajnom periodu morati da retroaktivno primeni promenjenu računovodstvenu politiku i da na odgovarajući način koriguje početno stanje tekućeg izveštajnog perioda. U ovom slučaju revizor bi trebalo da sa rukovodstvom klijenta revizije razmotri neophodnost da se nova računovodstvena politika primeni i za izveštajni period za koji su finansijski izveštaji predmet revizije;*
 - 8/ da li je nastao bilo koji događaj ili ima izgleda da nastane, koji će dovesti u pitanje ispravnost računovodstvenih politika primenjenih za sastavljanje finansijskih izveštaja, kao što bi to bio slučaj, na primer, ako bi takav događaj doveo u pitanje pretpostavku o stalnosti poslovanja – *primer takvog događaja može biti gubitak značajnog poslovnog partnera što ugrožava samo postojanje klijenta revizije.*
- 4) *Standard* sadrži smernicu za postupanje revizora ukoliko u procesu revizije učestvuje i drugi revizor. Naime, klijent revizije može imati osnovan ogranak u inostranstvu ili su predmet revizije *konsolidovani finansijski izveštaji*. U navedenim situacijama moguće je da deo revizije (poslovanja ogranka ili finansijskih izveštaja *zavisnog pravnog lica*) vrši drugi revizor. U tom slučaju revizor razmatra postupke drugog revizora koji se odnose na *naknadne događaje* i potrebu da informiše drugog revizora o planiranom *datumu izveštaja nezavisnog revizora*.
 - 5) Kada revizor stekne informacije o *naknadnim događajima* koji materijalno značajno utiču na finansijske izveštaje, treba da utvrdi da li su takvi događaji pravilno računovodstveno obuhvaćeni i obelodanjeni u finansijskim izveštajima koji su predmet revizije. *Standard* ne sadrži smernice kako revizor postupa u slučaju otkrivanja takvih događaja koji nisu računovodstveno obuhvaćeni ili su u finansijskim izveštajima neadekvatno obuhvaćeni. Smatramo da bi revizor trebalo da:
 1. razmotri da li je potrebno izmeniti finansijske izveštaje – *njihovom izmenom se mogu ispraviti materijalno značajne greške koje sadrže i samim tim mogu postati upotrebljivi za njihove korisnike;*

2. ta pitanja prodiskutuje sa rukovodstvom klijenta revizije – *revizor treba rukovodstvu klijenta revizije da objasni prirodu i veličinu greške i potrebu za izmenom finansijskih izveštaja; sem toga revizor treba rukovodstvu klijenta revizije da ukaže i na posledice mišljenje revizora odbijanja izmene finansijskih izveštaja; i*
3. preduzme mere primerene okolnostima – *ove mere zavise od toga da li rukovodstvo klijenta revizije hoće ili neće da izmeni finansijske izveštaje (ispravkom utvrđenih grešaka u njima).*
- 6) Revizor treba od rukovodstva klijenta revizije da zahteva da, u skladu sa MSR 580, daju pisanu izjavu da su sprovedene ispravke i obelodanjivanja za sve događaje koji su nastali nakon *datuma odobrenja finansijskih izveštaja* (ukoliko je odgovarajuće ovu izjavu treba da traži i od lica ovlašćenih za upravljanje).

3.2. Postupanje revizora u slučaju otkrivanja činjenica nakon datuma izveštaja revizora ali pre datuma izdavanja finansijskih izveštaja

- 1) Rukovodstvo klijenta revizije je obavezno da tokom perioda od *datuma izveštaja revizora do datuma izdavanja finansijskih izveštaja* informiše revizora o činjenicama koje mogu uticati na finansijske izveštaje koji su bili predmet revizije. Podsećamo da se u *Standardu* pod *naknadnim događajem* podrazumeva i naknadno stečena činjenica koja može uticati na finansijske izveštaje. *Standardom* nije uspostavljena obaveza revizora da nakon *datuma izveštaja revizora* sprovede revizijske postupke ili ma koja ispitivanja koja se odnose na finansijske izveštaje koji su bili predmet revizije.
- 2) Međutim, kada nakon *datuma izveštaja revizora* ali pre *datuma izdavanja finansijskih izveštaja* revizor bude upoznat sa činjenicama koje mogu materijalno značajno da utiču na finansijske izveštaje, on treba da:
 1. razmotri da li je potrebno izmeniti finansijske izveštaje – *njihovom izmenom se mogu ispraviti materijalno značajne greške koje sadrže i samim tim mogu postati upotrebljiviji za njihove korisnike;*
 2. ta pitanja prodiskutuje sa rukovodstvom klijenta revizije – *revizor treba rukovodstvu klijenta revizije da objasni prirodu i veličinu greške i potrebu za izmenom finansijskih izveštaja; sem toga revizor treba rukovodstvu klijenta revizije da ukaže i na posledice mišljenje revizora odbijanja izmene finansijskih izveštaja; i*
 3. preduzme mere primerene okolnostima – *ove mere zavise od toga da li rukovodstvo klijenta revizije hoće ili neće da izmeni finansijske izveštaje (ispravkom utvrđenih grešaka u njima).*
- 3) *Standardom* su obrađene situacije u kojima rukovodstvo klijenta:
 1. **ispravlja finansijske izveštaje** – ako rukovodstvo klijenta revizije izmeni finansijske izveštaje, revizor treba da sprovede postupke koji su neophodni u datim okolnostima (treba da sprovede postupke kojima će proveriti da su finansijski izveštaji na pravi način izmenjeni) i da rukovodstvu izda novi

izveštaj nezavisnog revizora o izmenjenim finansijskim izveštajima. Novi izveštaj nezavisnog revizora ne sme da nosi datum koji je raniji od datuma pod kojim su izmenjeni finansijski izveštaji odobreni za obelodanjivanje. Shodno tome, revizorovi postupci treba da budu prošireni na period do *novog datuma izveštaja revizora*; i

2. **ne želi da ispravi finansijske izveštaje** - ako rukovodstvo klijenta revizije ne izmeni finansijske izveštaje u okolnostima kada revizor smatra da oni treba da budu izmenjeni, a *izveštaj nezavisnog revizora* nije predat klijentu revizije, revizor treba da izrazi *mišljenje sa rezervom* ili *negativno mišljenje*. U MSR 705 *Modifikacije mišljenja u izveštaju nezavisnog revizora* postavljeni su kriterijumi kojih se revizor pridržava pri izboru mišljenja koje će dati – objašnjeni su kriterijumi i dati primeri za davanje *mišljenja sa rezervom*, *negativnog mišljenja* i *uzdržavanja od davanja mišljenja*.
- 4) Ako revizor u periodu od predavanja *izveštaja nezavisnog revizora* klijentu revizije pa do dana njihovog izdavanja bude upoznat sa činjenicama koje mogu materijalno značajno da utiču na finansijske izveštaje on treba osobe koje imaju krajnju odgovornost za celokupno upravljanje klijentom revizije da obavesti da trećim licima ne izdaju finansijske izveštaje i *izveštaj nezavisnog revizora*. Međutim, ako se finansijski izveštaji naknadno puste u javnost, revizor treba da preduzme mere da spreči oslanjanje na *izveštaj nezavisnog revizora*. Mere koje će revizor preduzeti zavise od njegovi zakonskih prava i obaveza i preporuka njegovog advokata. U Republici Srbiji *Zakonom o reviziji* nije propisano postupanje revizora u navedenim okolnostima. Međutim, možemo konstatovati da ovim zakonom revizor nije ograničen da preduzme one mere koje on i njegovi pravni zastupnici smatraju kao primerene.

3.3. Postupanje revizora u slučaju otkrivanja činjenica nakon datuma izdavanja finansijskih izveštaja

- 1) *Standardom* nije uspostavljena obaveza revizora da nakon *izdavanja finansijskih izveštaja* vrši ma kakva ispitivanja u vezi sa njima.
- 2) Međutim, revizor nakon *datuma izdavanja finansijskih izveštaja* može steći činjenice koje su postojale na datum njegovog izveštaja i koje bi, da su mu tada bile poznate, mogle da prouzrokuju modifikovanje (ili dodatno modifikovanje) izveštaja. Primeri takvih činjenica mogu biti:
 1. informacija da je rukovodstvo klijenta revizije planiralo da ga likvidira u periodu do 12 meseci od *datuma bilansa* i da je takvu odluku donelo pre datuma odobrenja za obelodanjivanje finansijskih izveštaja;
 2. informacija da je do *datuma izveštaja revizora* bio razrešen značajan sudski spor koji računovodstveno nije obuhvaćen na način koji proizlazi iz pravosnažne sudske odluke.
- 3) Ukoliko revizor nakon *datuma izdavanja finansijskih izveštaja* stekne činjenice koje su postojale na datum njegovog izveštaja i koje bi, da su mu tada bile po-

znate, mogle da prouzrokuju modifikovanje (ili dodatno modifikovanje) izveštaja on treba da:

1. razmotri da li finansijske izveštaje treba korigovati i da to pitanje prodiskutuje sa rukovodstvom klijenta revizije i
 2. preduzme mere koje odgovaraju okolnostima (okolnosti su na primer situacije da rukovodstvo prihvata ili ne prihvata da izmeni finansijske izveštaje).
- 4) *Standardom* su obrađene situacije u kojima rukovodstvo klijenta revizije:
1. **ispravlja finansijske izveštaje** - kada rukovodstvo klijenta revizije koriguje finansijske izveštaje, revizor treba da izvrši postupke revizije neophodne u datim okolnostima, da izvrši pregled mera koje je preduzelo rukovodstvo da bi obezbedilo da su svi primaoci prethodno izdatih finansijskih izveštaja, zajedno sa prethodnim *izveštajem nezavisnog revizora* o njima, bili obavešteni o situaciji i treba da izda novi izveštaj o korigovanim finansijskim izveštajima. Novi *izveštaj nezavisnog revizora* treba da uključi pasus kojim se skreće pažnja na to pitanje sa pozivom na napomenu uz finansijske izveštaje, u kojoj se šire razmatraju razlozi za korigovanje prethodno izdatih finansijskih izveštaja i *izveštaja nezavisnog revizora*. Novi *izveštaj nezavisnog revizora* treba da nosi datum nakon datuma odobrenja izmena finansijskih izveštaja i, shodno tome, postupci predviđeni *Standardom* u vezi sa naknadnim događajima treba da budu prošireni do datuma novog izveštaja revizora;
 2. ako rukovodstvo klijenta reviziji ne preduzme neophodne mere da obezbedi da svi koji su u posedu prethodno izdatih finansijskih izveštaja, zajedno sa o istima, budu informisani o takvoj situaciji i kada ne koriguje finansijske izveštaje u okolnostima kada revizor smatra da oni treba da budu korigovani, on treba da obavesti one osobe koje imaju krajnju odgovornost za celokupno upravljanje klijentom revizije, da će preduzeti mere da spreči buduće oslanjanje na *izveštaj nezavisnog revizora*. Mere koje će revizor preduzeti zavise od prava i obaveza koje on po zakonu ima i od preporuka njegovog advokata. U Republici Srbiji *Zakonom o reviziji* nije propisano postupanje revizora u navedenim okolnostima. Međutim, možemo konstatovati da ovim zakonom revizor nije ograničen da preduzme one mere koje on i njegovi pravni zastupnici smatraju kao primerene.
- 5) U slučajevima kada je neminovno izdavanje finansijskih izveštaja za sledeći period (što je situacija sa svim privrednim subjektima u Republici Srbiji), korigovanje finansijskih izveštaja i izdavanje novog *izveštaja nezavisnog revizora* možda neće biti neophodno, pod uslovom da se izvrši odgovarajuće obelodanjivanje u finansijskim izveštajima tog *narednog izveštajnog perioda* (narednog u odnosu na izveštajni period čiji su finansijski izveštaji bili predmet revizije). Smatramo da se ovako može postupiti ako je otkrivanje naknadnih činjenica o finansijskim izveštajima vremenski posmatrano blisko novom *datumu bilansa*, tj. ako su te naknade činjenice o finansijskim izveštajima *prethodnog izveštajnog perioda* otkrivene pri kraju *tekućeg izveštajnog perioda*.

MEĐUNARODNI STANDARD REVIZIJE 570

NAČELO STALNOSTI KLIJENATA REVIZIJE

1. Uvodne napomene, definicije i delokrug Standarda

- 1) *Međunarodni standard revizije 570 Načelo stalnosti klijenta revizije* (u daljem tekstu: *Standard*) usvojio je **Odbor za međunarodne standarde revizije i uveravanja** (International Auditing and Assurance Standards Board - **IAASB**) (IAASB, 2015). Primenuju ga eksterni revizori pri obavljanju revizije *finansijskih izveštaja opšte namene*. Neke od njegovih zahteva treba da poznaju i računovođe koje sastavljaju finansijske izveštaje. U praksi se ponekad pojavljuju neslaganja između nezavisnog revizora i računovođe o tome koje mišljenje nezavisnog revizora u konkretnoj situaciji povezanoj sa primenjenom pretpostavkom stalnosti poslovanja klijenta revizije treba da bude iskazano. Sem toga, računovođa treba da zna uticaj pretpostavke stalnosti poslovanja klijenta revizije na finansijske izveštaje, kao i na *mišljenje nezavisnog revizora*.
- 2) Za razumevanje i primenu *Standarda* neophodno je znati značenje termina načela stalnosti poslovanja: **Načelo stalnosti poslovanja klijenta revizije** predstavlja fundamentalno načelo koje on primenjuje pri sastavljanju svojih finansijskih izveštaja. Prema tom načelu, na klijenta revizije se obično gleda kao na subjekt koji će nastaviti sa poslovanjem u predvidivoj budućnosti, bez namere, ili prinude likvidacije, prestanka poslovanja ili neophodnosti zaštite od poverilaca u skladu sa zakonom ili drugim propisima. Shodno tome, sredstva i obaveze se iskazuju uz poštovanje pretpostavke da će klijent revizije biti u mogućnosti da realizuje svoja sredstva i izmiri obaveze u normalnom toku poslovanja.

Odgovornost rukovodstva klijenta revizije u vezi sa procenom i primenom pretpostavke o stalnosti poslovanja klijenta revizije - *Okvir za finansijsko izveštavanje* koji primenjuju privredni subjekti u Republici Srbiji sadrži izričit zahtev rukovodstvu klijenta revizije da konkretno proceni sposobnost klijenta revizije da nastavi poslovanje po načelu stalnosti. Naime, *MRS 1 Prikazivanje finansijskih izveštaja* zahteva od rukovodstva da izvrši procenu sposobnosti privrednog subjekta da nastavi poslovanje po načelu stalnosti klijenta revizije. U tom Standardu načelo stalnosti klijenta revizije je jedno od fundamentalnih načela za sastavljanje finansijskih izveštaja. Isti zahtev sadržan je i u *Odeljku 32 Događaji nakon izveštajnog perioda MSFI za MSP*, kao i u članu 4. *Pravilnika o načinu priznavanja, vrednovanja, prezentacije i obelodanjivanja pozicija u pojedinačnim finansijskim izveštajima mikro i drugih pravnih lica* ("Službeni glasnik RS", br. 89/2020).

Kada je klijent revizije u tekućem i prethodnim izveštajnim periodima profitabilno poslovao i imao lak pristup finansijskim izvorima, njegovo rukovodstvo može da izvrši procenu stalnosti poslovanja bez detaljne analize.

Ocena pretpostavke u vezi sa načelom stalnosti klijenta revizije koju sprovodi njegovo rukovodstvo, uključuje prosuđivanje izvršeno na određeni dan o budućim ishodima ili uslova koji su po svojoj prirodi neizvesni. Za to prosuđivanje sledeći faktori se smatraju relevantnim:

1. što se stepen neizvesnosti povezan sa ishodom događaja ili uslova povećava, to se prosuđivanje o ishodu tih uslova ili događaja proširuje na dalju budućnost. Iz tog razloga, mnogi okviri finansijskog izveštavanja, koji izričito zahtevaju procenu rukovodstva, navode period za koji ono treba da uzme u obzir sve raspoložive informacije – prema *MRS 1 Prikazivanje finansijskih izveštaja* radi se o periodu od 12 meseci posmatrano od *datuma bilansa*;
2. svako prosuđivanje o budućnosti treba da bude zasnovano na informacijama raspoloživim u vreme kada se to prosuđivanje vrši (moguće je da naknadni događaji mogu biti u suprotnosti sa prosuđivanjem koje je, u vreme kada je učinjeno bilo prihvatljivo);
3. obim i složenost klijenta revizije, priroda i uslovi njegovog poslovanja i stepen do koga je izložen uticajima spoljnih faktora, imaju uticaja na prosuđivanje u vezi sa ishodom događaja ili uslova.

U nastavku su navedeni neki od primera događaja ili okolnosti koji pojedinačno i/ili zajedno mogu usloviti pojavu poslovnog rizika, odnosno mogu da izazovu značajnu sumnju u vezi sa načelom stalnosti klijenta revizije:

1. Finansijski uslovi:
 - 1/ stanje neto obaveza ili neto tekućih obaveza,
 - 2/ visina obaveza sa fiksnim rokom čije dospeće se približava a za koje ne postoje realni izgledi da će biti prolongirane ili otplaćene,
 - 3/ preterano oslanjanje na kratkoročne pozajmice za potrebe finansiranja dugoročnih sredstava,
 - 4/ indikacije da će kupci ili kreditori obustaviti finansijsku podršku,
 - 5/ negativni tokovi gotovine iz poslovnih aktivnosti sadržanih u finansijskim izveštajima za ranije periode ili u njihovim projekcijama,
 - 6/ nepovoljni ključni finansijski pokazatelji,
 - 7/ značajni gubici iz poslovanja ili značajno pogoršanje vrednosti sredstava koja se koriste za generisanje tokova gotovine,
 - 8/ kašnjenje ili prestanak isplata dividendi,
 - 9/ nemogućnost plaćanja kreditorima u roku dospeća,
 - 10/ teškoće u ispunjavanju uslova iz ugovora o kreditima,
 - 11/ promena uslova dobavljača i plaćanje pri isporuci umesto u ugovorenom roku,

12/ nemogućnost pribavljanja finansijskih sredstava za razvoj suštinski novih proizvoda ili drugih bitnih investiranja;

2. događaji i okolnosti u vezi sa poslovanjem:

1/ gubitak ključnog rukovodstva bez obezbeđene zamene,

2/ gubitak glavnog tržišta, franšiza, licenci ili glavnog dobavljača,

3/ teškoće sa radnom snagom ili nedostatak važnih sirovina,

4/ nepridržavanje propisa u vezi s kapitalom ili drugih zakonskih zahteva,

5/ sudski sporovi koji se vode protiv klijenta revizije, koji mogu, ukoliko se po tužioca uspešno reše, rezultirati u presudama čije se ispunjenje ne može izvršiti,

6/ promene u zakonodavstvu ili politici Vlade za koje se očekuje da će imati uticaja na klijenta revizije.

Značaj ovih događaja i okolnosti često može biti ublažen dejstvom drugih faktora. Na primer, efekat činjenice da klijent revizije nije u stanju da redovno otplaćuje svoje dugove može biti izbalansiran sa efektom plana njegovog rukovodstva da održi adekvatne tokove gotovine alternativnim metodama, kao što su otuđivanje sredstava, reprogramiranje otplate dugova, ili pribavljanje dodatnog kapitala. Slično tome, gubitak glavnog dobavljača može biti ublažen raspoloživošću odgovarajućih alternativnih izvora snabdevanja.

3) **Odgovornost revizora u vezi sa primenjenom pretpostavkom o stalnosti poslovanja klijenta revizije** - Revizor ima odgovornost da razmotri primerenost odluke rukovodstva klijenta revizije da u sastavljanju finansijskih izveštaja primeni načelo stalnosti klijenta revizije, kao i da oceni da li materijalno značajne neizvesnosti u vezi sa sposobnošću klijenta revizije da nastavi poslovanje po načelu stalnosti, treba da budu obelodanjene u finansijskim izveštajima.

Revizor ne može da predviđa ishod budućih događaja ili uslova koji mogu da pro-uzrokuju ne mogućnost klijenta revizije da nastavi poslovanje po načelu stalnosti klijenta revizije. Shodno tome, odsustvo naznake u izveštaju revizora u vezi sa neizvesnostima vezanim za načelo stalnosti klijenta revizije, ne može se smatrati garancijom sposobnosti klijenta revizije da nastavi poslovanje po tom načelu.

4) **Delokrug Standarda** – *Standard* se u vezi sa revizijom finansijskih izveštaja bavi revizorovim odgovornostima povezanim sa primenom pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja u sastavljanju finansijskih izveštaja postavljenoj od strane klijenta revizije. *Standardom* su uspostavljena pravila i pružene smernice o odgovornosti revizora pri reviziji finansijskih izveštaja, u odnosu na ispravnost pretpostavke o stalnosti klijenta revizije koja je korišćena kao osnova za sastavljanje finansijskih izveštaja, uključujući razmatranje rukovodstva klijenta revizije o sposobnosti klijenta revizije da nastavi poslovanje po tom načelu.

2. Cilj Standarda

Standardom su postavljeni sledeći ciljevi revizora:

1. da pribavi dovoljno zadovoljavajućih revizijskih dokaza u vezi sa primerenošću primene pretpostavke rukovodstva klijenta revizije o vremenskoj neograničenosti poslovanja klijenta revizije koju oni koriste pri sastavljanju finansijskih izveštaja;
2. da zaključi, zasnovano na pribavljenim revizijskim dokazima, da li postoji značajna neizvesnost u vezi sa događajima ili okolnostima koji mogu uzrokovati značajnu neizvesnost u vezi sa mogućnošću klijenta revizije da nastavi da posluje vremenski neograničeno dugo; i
3. da izveštaj i mišljenje sastavi uvažavajući zahteve *Standarda*.

3. Zahtevi Standarda

Standard od revizora zahteva da prilikom planiranja i izvršavanja postupaka revizije i ocene dobijenih rezultata, razmotri ispravnost pretpostavke o načelu stalnosti klijenta revizije na osnovu koje je njegovo rukovodstvo sastavilo finansijske izveštaje.

3.1. Postupci procene rizika u vezi sa primenjenom pretpostavkom o stalnosti poslovanja klijenta revizije

- 1) Revizor treba prilikom sticanja razumevanja klijenta revizije da razmotri da li postoje uslovi ili događaji i relevantni poslovni rizici koji mogu da izazovu značajnu sumnju u pogledu mogućnosti klijenta revizije da nastavi poslovanje po načelu stalnosti. Razmatranje događaja i uslova koji se odnose na načelo stalnosti klijenta revizije u toku sprovođenja postupka procene rizika omogućava revizora da obavi opširnu i blagovremenu raspravu sa rukovodstvom klijenta revizije o njegovim planovima za rešavanje identifikovanih problema koji utiču na nastavak poslovanja.
- 2) Sem toga, revizor treba stalno da vodi računa i o tome da u toku obavljanja revizijskih postupaka pribavlja revizijske dokaze o događajima ili uslovima i relevantnim poslovnim rizicima koji mogu da izazovu značajnu sumnju u pogledu mogućnosti klijenta revizije da nastavi poslovanje po načelu stalnosti. Ako identifikuje takve uslove ili događaje revizor treba da razmotri da li oni utiču na njegovu ocenu rizika materijalno značajne greške.
- 3) U nekim slučajevima, rukovodstvo klijenta revizije sprovodi preliminarne procene i tokom sprovođenja postupka procene rizika. U tim slučajevima, revizor analizira te ocene, kako bi utvrdio da li je rukovodstvo identifikovalo uslove ili događaje, kao i planove rukovodstva u vezi rešavanja pitanja koja proizilaze iz tih uslova i događaja.

- 4) Ako rukovodstvo klijenta revizije još uvek nije izvršilo preliminarnu procenu, revizor raspravlja sa rukovodstvom o osnovi na kojoj rukovodstvo namerava da primeni načelo stalnosti klijenta revizije. Revizor može zahtevati od rukovodstva da izvrše takvu procenu, naročito kada je on već identifikovao uslove ili događaje koji su vezani za pretpostavke stalnosti klijenta revizije.
- 5) Revizor razmatra efekte identifikovanih uslova ili događaja prilikom sprovođenja postupka procene rizika, tako da postojanje tih uslova ili događaja može da ima uticaja na prirodu, vreme i obim obavljanja daljih revizijskih postupaka kao odgovor na procenjene rizike.

3.2. Vrednovanje procena rukovodstva klijenta revizije u vezi sa pretpostavkom stalnosti poslovanja klijenta revizije

- 1) Revizor treba da vrednuje procenu rukovodstva klijenta revizije o sposobnosti klijenta revizije da nastavi poslovanje po načelu stalnosti. Pri tome revizor procenjuje da li je prikupio dovoljno adekvatnih dokaza za vrednovanje procene rukovodstva klijenta revizije u vezi sa primenom načela stalnosti.
- 2) Revizor treba u svom razmatranju da uzme u obzir isti period koji je, u skladu sa primenljivim okvirom za finansijsko izveštavanje, razmatralo i rukovodstvo klijenta revizije prilikom svoje procene. Ukoliko procena rukovodstva o sposobnosti nastavka poslovanje klijenta revizije obuhvata period nakon *datuma bilansa stanja* koji je kraći od 12 meseci, revizor treba da zahteva od rukovodstva da proširi procenu na preostali period, do 12 meseci od *datuma bilansa stanja*.
- 3) Procena rukovodstva o sposobnosti klijenta revizije da nastavi poslovanje po načelu stalnosti, predstavlja ključni deo revizorovih razmatranja u vezi sa načelom stalnosti klijenta revizije.
- 4) Kod vrednovanja procene rukovodstva klijenta revizije, revizor razmatra proces koji je ono primenilo za svoju procenu, pretpostavke na kojima je tu procenu zasnovalo i njegove planove budućih mera. Revizor treba da razmotri da li je rukovodstvo klijenta revizije u svojoj proceni uzelo u obzir sve relevantne informacije do kojih je revizor došao na osnovu rezultata sprovedenih postupaka revizije.
- 5) Kada je poslovanje klijenta revizije u ranijim periodima bilo profitabilno i kada je imalo lak pristup finansijskim izvorima, rukovodstvo može da izvrši procenu bez detaljne analize. U takvim okolnostima, revizorovi zaključci o primerenosti takve procene se mogu obično doneti bez potrebe za obavljanjem detaljnih postupaka.

3.3. Period nakon procene rukovodstva klijenta revizije

- 1) Od revizora se zahteva da ispita rukovodstvo klijenta revizije da li ono ima saznanja o događajima ili uslovima i relevantnim poslovnim rizicima koji se odnose na

period nakon perioda za koji je rukovodstvo izvršilo procenu, a koji mogu izazvati značajnu sumnju u pogledu sposobnosti klijenta revizije da nastavi poslovanje po načelu stalnosti.

- 2) Revizor treba stalno da ima u vidu da mogu postojati poznati i već predviđeni događaji, odnosno uslovi koji će nastati nakon perioda koji je obuhvaćen procenom rukovodstva, a koji mogu da dovedu u pitanje primerenost pretpostavke načela stalnosti klijenta revizije u kontekstu sastavljanju finansijskih izveštaja. Revizor može da stekne saznanja o takvim poznatim događajima ili uslovima u toku planiranja ili obavljanja revizije, uključujući i obavljanje postupaka u vezi sa događajima nakon *datuma bilansa stanja*.
- 3) S obzirom da se stepen neizvesnosti vezan za ishod događaja ili uslova povećava kada su ti događaji ili uslovi u daljoj budućnosti, indikacije u vezi sa pitanjem nastavka poslovanja po načelu stalnosti klijenta revizije treba da budu značajne pre nego što revizor preduzme dalje mere u vezi sa razmatranjem takvih događaja ili uslova. Revizor treba da zahteva od rukovodstva klijenta revizije da utvrdi potencijalni značaj tih događaja ili uslova za njegovu procenu načela stalnosti klijenta revizije.
- 4) Revizor nema odgovornost da, osim ispitivanja rukovodstva, kreira druge revizorske postupke za proveru indikacija o uslovima ili događajima koji mogu izazvati značajnu sumnju u pogledu sposobnosti klijenta revizije da nastavi poslovanje po načelu stalnosti nakon perioda koji je u svojoj proceni obuhvatilo rukovodstvo, a koji treba da obuhvati najmanje 12 meseci od *datuma bilansa stanja*.

3.4. Postupanje revizora kada identifikuje događaje i uslove koji izazivaju značajnu sumnju u ispravnost pretpostavke načela stalnosti poslovanja klijenta revizije

- 1) Kada revizor identifikuje događaje ili uslove koji mogu da izazovu značajnu sumnju u pogledu sposobnosti klijenta revizije da nastavi poslovanje po načelu stalnosti, on treba da:
 1. razmotri planove rukovodstva klijenta revizije u vezi sa budućim merama povezanim sa procenom načela stalnosti klijenta revizije;
 2. obavljanjem postupaka revizije, koje smatra neophodnim, pribavi dovoljan odgovarajući revizijski dokaz kojim potvrđuje da li materijalno značajna neizvesnost postoji ili ne, uključujući efekte planova rukovodstva i druge ublažavajuće faktore; i
 3. traži pismene izjave rukovodstva klijenta revizije u pogledu njegovih planova budućih akcija.
- 2) Događaji ili uslovi koji mogu izazvati značajnu sumnju u pogledu sposobnosti klijenta revizije da nastavi poslovanje po načelu stalnosti mogu biti identifikovani tokom sprovođenja postupaka procene rizika ili u toku obavljanja daljih

revizijskih postupaka. Razmatranje uslova ili događaja se nastavlja u toku čitave revizije. Kada revizor veruje da takvi događaji ili uslovi mogu izazvati značajnu sumnju u pogledu sposobnosti klijenta revizije da nastavi poslovanje po načelu stalnosti, određenim revizijskim postupcima se može dati veći značaj. Revizor ispituje rukovodstvo o planovima budućih aktivnosti, uključujući planove da otuđi sredstva, pribavi nove ili reprogramira stare kredite, smanji ili odloži troškove, ili da poveća kapital. Revizor takođe razmatra da li postoje raspoložive dodatne činjenice i informacije koje se odnose na period nakon perioda obuhvaćenog procenom rukovodstva. Revizor pribavlja dovoljan odgovarajući dokaz da su planovi rukovodstva klijenta revizije sprovodljivi i da će ishod tih planova poboljšati situaciju.

Revizijski postupci koji su relevantni u tom smislu uključuju:

1. analizu i razmatranje tokova gotovine, profita i ostalih relevantnih prognoza rukovodstva,
 2. analizu i razmatranje poslednjeg raspoloživog periodičnog finansijskog izveštaja klijenta revizije,
 3. pregled odredbi ugovora o obveznicama i kreditima kojim se utvrđuje da li je bilo njihovog kršenja,
 4. čitanje zapisnika sa sastanka akcionara, lica ovlašćenih za upravljanje i relevantnih komiteta radi upoznavanja sa teškoćama u finansiranju,
 5. raspitivanje kod pravnog zastupnika klijenta revizije u pogledu sudskih sporova i tužbenih zahteva, njihovog ishoda i procene finansijskih implikacija,
 6. potvrdu postojanja, zakonitosti i punovažnosti aranžmana za obezbeđivanje ili održavanje finansijske podrške od povezanih i trećih lica i ocenu finansijske sposobnosti tih lica da obezbede dodatna sredstva,
 7. razmatranje planova klijenta revizije u vezi sa neizvršenim narudžbama kupaca,
 8. razmatranje događaja nakon kraja perioda kako bi se ustanovili događaji koji ublažavaju ili na drugi način utiču na sposobnost klijenta revizije da nastavi poslovanje po načelu stalnosti.
- 3) Kada analiza tokova gotovine predstavlja značajan faktor u razmatranju ishoda budućih događaja ili okolnosti, revizor treba da razmotri:
1. pouzdanost informacionog sistema klijenta revizije koji generiše takve informacije i
 2. da li postoji odgovarajuća podrška pretpostavkama na osnovu kojih su prognoze sačinjene.
- Pored toga, revizor upoređuje:
1. projektovane finansijske informacije za tekući period sa informacijama koje se odnose na prethodne periode i
 2. projektovane finansijske informacije za tekući period sa rezultatima ostvarenim do dana upoređivanja.

- 4) Standard dozvoljava mogućnost da revizor može smatrati da je potrebno da dobije konkretne pisane izjave u znak podrške prikupljenih dokaza u vezi sa planovima rukovodstva za buduće akcije u vezi sa procenom stalnosti poslovanja klijenta revizije.

3.5. Zaključci revizije

- 1) Od revizora se zahteva da proceni da li je dobio dovoljno adekvatnih dokaza na osnovu kojih može da zaključi primerenost pretpostavke rukovodstva klijenta revizije o stalnosti poslovanja klijenta revizije.
- 2) On treba na osnovu pribavljenog revizijskog dokaza da utvrdi da li, u skladu sa njegovim prosuđivanjem, postoji materijalno značajna neizvesnost u vezi sa događajima ili uslovima koji, pojedinačno ili zajedno, mogu izazvati značajnu sumnju u pogledu sposobnosti klijenta revizije da nastavi poslovanje po načelu stalnosti.

3.5.1. Postupanje revizora u slučaju da je korišćenje načela stalnosti prikladno, obelodanjivanje je adekvatno, ali postoje materijalno značajne neizvesnosti

- 1) Materijalno značajna neizvesnost postoji kada je potencijalni uticaj tako veliki da revizor prosuđuje da je za svrhe prezentovanja finansijskih izveštaja obavezno jasno obelodanjivanje prirode i implikacije neizvesnosti, kako finansijski izveštaji ne bi navodili na pogrešne zaključke.
- 2) Ukoliko je načelo stalnosti klijenta revizije primereno, ali postoji materijalno značajna neizvesnost, revizor razmatra da li se u finansijskim izveštajima:
 1. na odgovarajući način opisuju glavni događaji ili uslovi koji mogu izazvati značajnu sumnju u pogledu nastavka poslovanja, kao i planovi rukovodstva klijenta revizije koji se odnose na te događaje ili uslove,
 2. jasno navodi da postoji materijalno značajna neizvesnost u vezi sa događajima i uslovima koji mogu izazvati značajnu sumnju u pogledu sposobnosti klijenta revizije da nastavi poslovanje po načelu stalnosti, ali da ono može da realizuje sredstva i izmiri obaveze u normalnom toku poslovanja.

3.5.2. Postupanje revizora u slučaju da je korišćenje načela stalnosti prikladno, obelodanjivanje je adekvatno i ne postoje materijalno značajne neizvesnosti

Kada postoje identifikovani događaji i uslovi poslovanja koji ostavljaju značajnu sumnju u sposobnost klijenta revizije da nastavi poslovanje, a revizor na osnovu prikupljenih dokaza zaključuje da ne postoje materijalno značajne neizvesnosti on će proceniti da li su obelodanjivanja o ovim događajima i okolnostima primerena zahtevima važećeg okvira za finansijsko izveštavanje.

3.6. Uticaj zaključaka na revizorski izveštaj

U Standardu su date smernice za izradu revizorskog izveštaja u sledećim situacijama:

- primena načela stalnosti poslovanja klijenta revizije je neprikladna i
- primena načela stalnosti poslovanja klijenta revizije je prikladna ali postoje materijalno značajne neizvesnosti.

3.6.1. Postupanje revizora u slučaju kada pretpostavka o načelu stalnosti poslovanja klijenta revizije je neprikladna

- 1) Ukoliko su finansijski izveštaji klijenta revizije sastavljeni po načelu stalnosti njegovog poslovanja a revizor u skladu sa svojim prosuđivanjem smatra da klijent revizije neće biti u stanju da nastavi poslovanje po načelu stalnosti, on treba da izrazi negativno mišljenje o njegovim finansijskim izveštajima. Ukoliko, na osnovu dodatnih revizijskih postupaka koje je sproveo i informacija koje je pribavio, uključujući efekte planova rukovodstva, revizor proceni da klijent revizije neće biti u stanju da nastavi sa poslovanjem u skladu sa načelom stalnosti, on zaključuje da, bez obzira na to da li je takvo obelodanjivanje izvršeno ili nije, načelo stalnosti klijenta revizije primenjeno na sastavljanje finansijskih izveštaja nije ispravno i izražava negativno mišljenje.
- 2) Kada rukovodstvo klijenta revizije zaključi da načelo klijenta revizije nije primenjeno za sastavljanje finansijskih izveštaja, finansijske izveštaje treba sastaviti na osnovu alternativne važeće osnove. Ako na osnovu dodatnih revizijskih postupaka koje je sproveo i informacija koje je pribavio, revizor zaključi da je ta alternativna osnova primerena, on može da izrazi mišljenje bez rezerve, ukoliko postoji odgovarajuće obelodanjivanje, ali to može da zahteva uključivanje u izveštaj revizora pasusa kojim se korisniku izveštaja skreće pažnja na alternativnu osnovu.
- 3) Primer dela izveštaja nezavisnog revizora bi mogao da bude:

IZVEŠTAJ NEZAVISNOG REVIZORA

Skupštini Društva “A”

Izveštaj o reviziji finansijskih izveštaja - mišljenje

Izvršili smo reviziju finansijskih izveštaja Društva “A”, koji se sastoje od bilansa stanja na dan 31. decembra 2015. godine, bilansa uspeha, izveštaja o ostalom sveobuhvatnom rezultatu, izveštaja o tokovima gotovine i izveštaja o promenama na kapitalu i napomena za period 01.01-31.12.2015. godine.

Po našem mišljenju, finansijski izveštaji nisu sastavljeni u skladu sa relevantnim zahtevima Međunarodnih standarda finansijskog izveštavanja (MSFI) i po svim materijalno značajnim pitanjima ne daju istinit i objektivan prikaz finansijskog položaja Društva na dan 31.12.2015. godine, rezultata, tokova gotovine i promena na kapitalu za godinu koja se završila na taj dan.

Osnove za mišljenje

Reviziju smo obavili u skladu sa Međunarodnim standardima revizije (MSR). Naša odgovornosti u skladu sa tim standardima opisana je u delu ovog izveštaja pod nazivom: Odgovornost revizora za reviziju finansijskih izveštaja. Prema etičkim zahtevima koji su relevantni za našu reviziju finansijskih izveštaja mi smo nezavisni u odnosu na Društvo “A”, a ispunili smo i druge etičke zahteve u relevantne za reviziju finansijskih izveštaja.

Verujemo da su revizorski dokazi koje smo smo pribavili dovoljni i odgovarajući da obezbede osnovu za naše mišljenje.

Stalnost poslovanja (Going Concern)

Rokovi finansijskih aranžmana Društva “A” su istekli, a neizmirene obaveze su dospele za plaćanje 31. decembra 2015. godine. Kompanija nije bila u stanju da ponovo zaključi ugovor o kreditiranju ili da pribavi nove izvore finansiranja i smatra se da postoje uslovi za stečaj. Takvo stanje ukazuje na to da postoji bitna neizvesnost koja može da izazove značajnu sumnju u pogledu mogućnosti Društva “A” da nastavi poslovanje po načelu stalnosti, da neće biti u stanju da realizuje

svoja sredstva i izmiri obaveze u normalnom toku poslovanja. U finansijskim izveštajima (i napomenama uz finansijske izveštaje) nije obelodanjena ova činjenica.

Ključna pitanja revizije

Ključna pitanja revizije su ona koja su, po našem profesionalnom sudu, bila od izuzetne važnosti u našoj reviziji finansijskih izveštaja tekućeg izveštajnog perioda. Ova pitanja su obrađena u kontekstu naše revizije finansijskih izveštaja u celini, a u formiranju našeg mišljenja u vezi s tim, mi ne dajemo posebno mišljenje o tim pitanjima. Pored pitanja iz sekcija Industrijska nesigurnost u vezi stalnosti poslovanja, utvrdili smo pitanja koja su opisana u nastavku da budu ključna pitanja revizije da budu saopšteni na naš izveštaj.

[U nastavku ovog pasusa daje se opis svakog ključnog revizije oblasti u skladu sa *ISA 701 Saopštavanje ključnih revizijskih pitanja u izveštaju nezavisnog revizora*]

Odgovornost za finansijske izveštaje rukovodstva i lica ovlašćenih za upravljanje

Rukovodstvo Društva "A" je odgovorno za pripremanje i fer prezentaciju finansijskih izveštaja u skladu sa MSFI, za one interne kontrole koje ono utvrdi da su potrebne da bi se omogućilo sastavljanje finansijskih izveštaja koji ne sadrže materijalno značajne pogreške, bilo zbog pronevere ili greške.

U sastavljanju finansijskih izveštaja rukovodstvo je odgovorno za procenu sposobnosti Društva da nastavi poslovanje na načelu stalnosti, otkrivanja, kada je primenjivo, pitanja koja se odnose stalnost poslovanja, osim ukoliko rukovodstvo ili namerava da likvidira Društvo ili da obustavi operacije, ili nema realnu alternativu osim da to uradi.

Lica ovlašćena za upravljanje su odgovorna za nadgledanje procesa finansijskog izveštavanja Društva.

Odgovornost revizora za reviziju finansijskih izveštaja

Naši ciljevi su da se, u razumnoj meri, uverimo da finansijski izveštaji u celini ne sadrže materijalno značajne greške, bilo zbog prevare ili grešaka, i da izdamo izveštaj revizora, koji sadrži naše mišljenje. Razumno uveravanje je visok nivo uveravanja, ali nije garancija da će revizija sprovedena u skladu sa MSR uvek otkriti materijalno značajne greške, ako postoje. Iskrivljavanje činjenica može nastati iz kriminalne radnje ili greški i smatraju se materijalno značajnim ako se razumno može očekivati da, pojedinačno ili zajedno, utiču na ekonomske odluke

lica koje te odluke donose na osnovu ovih finansijskih izveštaja.

Detaljniji opis odgovornosti revizora za reviziju finansijskog nalazi se na sajtu www.revizorstudent.com/odgovornostrevizora¹⁹. Ovaj opis je deo izveštaja našeg revizora.

15.05.2016. Beograd

[Potpis u ime revizorske firme,
lično ime revizora, ili oba, po
potrebi za određene nadležnosti]

[Адреса Ревизорске фирме]

3.6.2. Postupanje revizora u slučaju kada je pretpostavka o načelu stalnosti poslovanja klijenta revizije ispravna ali postoje materijalno značajne neizvesnosti

Kada revizor zaključi da je primena pretpostavke stalnosti poslovanja (tj. vremenske neograničenosti poslovanja) primerena u datim okolnostima, ali postoji značajna neizvesnost, revizor za finansijske izveštaje treba da utvrdi da li:

1. na odgovarajući način opisuju glavne događaje ili okolnosti koji stvaraju značajnu sumnju u klijentovu sposobnost nastavka poslovanja neograničeno dugo, kao i planove rukovodstva koji se odnose na te događaje i okolnosti; i
2. jasno navode da postoji značajna neizvesnost u vezi s događajima ili okolnostima koji stvaraju značajnu sumnju u klijentovu sposobnost nastavka vremenski neograničenog poslovanja - zbog čega klijent revizije možda neće biti u mogućnosti da iskoristiti svoju imovinu i podmirivati svoje obveze u normalnim uslovima poslovanja.

a) Postupanje revizora kada je u finansijskim izveštajima sprovedeno adekvatno obelodanjivanje materijalno značajnih neizvesnosti

- 1) Ako je u finansijskim izveštajima izvršeno odgovarajuće obelodanjivanje revizor treba da izrazi mišljenje bez rezervi, ali da modifikuje svoj izveštaj dodavanjem pasusa pod nazivom “Materijalno značajne neizvesnosti u vezi sa stalnošću poslovanja”²⁰ kojim se naglašava postojanje materijalno značajnih neizvesnosti koje se odnose na događaje ili uslove koji mogu izazvati značajnu sumnju u pogledu sposobnosti klijenta revizije da nastavi poslovanje po načelu stalnosti i da skrene pažnju na napomenu u finansijskim izveštajima koja obelodanjuje navedeno pitanje.

¹⁹ Napomena: ovo je izmišljena web adresa.

²⁰ Može se napisati i sledeći naslov: “Materijalno značajne neizvesnosti u vezi sa Going Concern-om”

- 2) Kod ocene adekvatnosti obelodanjivanja u finansijskim izveštajima, revizor razmatra da li informacija izričito skreće pažnju čitaocu na mogućnost da klijent revizije može biti u nemogućnosti da nastavi sa realizacijom svojih sredstava i izvršavanjem obaveza u normalnom toku poslovanja.
- 3) Primer dela izveštaja nezavisnog revizora bi mogao da bude:

Materijalno značajne neizvesnosti u vezi sa stalnošću poslovanja

Skrećemo pažnju na napomenu x uz finansijske izveštaje, koja ukazuje da je Društvo "A" ostvarilo neto gubitak od 222 miliona din. za godinu koja se završila 31.12.2015. godine i sa stanjem na taj dan, tekuće obaveze Društva "A" su veće od njegovih tekućih sredstava za iznos od 222 miliona din. Ovi uslovi, zajedno sa drugim pitanjima opisanim u Napomeni X, ukazuju na postojanje materijalno značajnih neizvesnosti koje izazivaju ozbiljnu sumnju da će Društvo "A" biti u stanju da nastavi sa poslovanjem po načelu stalnosti.

Naše mišljenje nije kvalifikovano u vezi sa ovim pitanjem²¹.

b) Postupanje revizora kada je u finansijskim izveštajima nije sprovedeno adekvatno obelodanjivanje materijalno značajnih neizvesnosti

- 1) Ako odgovarajuće obelodanjivanje u finansijskim izveštajima nije izvršeno, revizor treba da izrazi mišljenje sa rezervom ili negativno mišljenje u zavisnosti od toga šta je odgovarajuće (*MSR 705 Izmene mišljenja u izveštaju nezavisnog revizora*).
- 2) Izveštaj treba da sadrži konkretan poziv na činjenicu da postoji materijalno značajna neizvesnost koja može izazvati značajnu sumnju da li će klijent revizije biti u stanju da nastavi poslovanje po načelu stalnosti. Primer uvodnog pasusa sa objašnjenjem i pasusa u kome se izražava mišljenje revizora u slučajevima kada se izražava mišljenje sa rezervom bi mogao da bude:

Izveštaj o reviziji finansijskih izveštaja - kvalifikovano mišljenje

Izvršili smo reviziju finansijskih izveštaja Društva "A", koji se sastoje od bilansa stanja na dan 31. decembra 2015. godine, bilansa uspeha, izveštaja o ostalom sveobuhvatnom rezultatu, izveštaja o tokovima gotovine i izveštaja o promenama na kapitalu i napomena za period 01.01-31.12.2015. godine.

Po našem mišljenju, osim propusta da se u napomenama prikažu informacije navedene u delu izveštaja: Osnova za kvalifikovano mišljenje, finansijski izveštaji daju istinit i objektivni prikaz finansijskog položaja Društva na dan 31.12.2015. godine, rezultata, tokova gotovine i promena na kapitalu za godinu koja se završila na taj dan.

21 Ova zadnja rečenica bi mogla da se zameni izrazom koji bi stajao na početku ovog pasusa: "Ne izražavajući rezervu u odnosu na naše mišljenje, skrećemo pažnju na napomenu ..."

Osnov za kvalifikovano mišljenje

Rokovi finansijskih aranžmana Društva "A" su istekli, a saldo neizvršenih obaveza dospeva za plaćanje 19. aprila 2016. godine. Društvo "A" nije bilo u stanju da ponovo zaključi ugovor o kreditiranju ili da pribavi nove izvore finansiranja. Takvo stanje ukazuje na to da postoji bitna neizvesnost koja može da izazove značajnu sumnju u pogledu mogućnosti Društva "A" da nastavi poslovanje po načelu stalnosti klijenta revizije, da neće biti u stanju da realizuje svoja sredstva i izmiri obaveze u normalnom toku poslovanja. U finansijskim izveštajima (i napomenama uz finansijske izveštaje) nije obelodanjena ta činjenica.

- 3) U ekstremnim slučajevima, kada je veći broj materijalno značajnih neizvesnosti koje bitno utiču na finansijske izveštaje revizor može biti u obavezi da se, umesto uključivanja pasusa kojim se skreće pažnja, uzdrži od izražavanja mišljenja.

3.7. Postupanje revizora kada rukovodstvo klijenta revizije nije voljno da izvrši ili proširi procenu pretpostavke o stalnosti poslovanja klijenta revizije

- 1) Ukoliko rukovodstvo klijenta revizije nije voljno da izvrši ili proširi procenu opravdanosti pretpostavke o stalnosti poslovanja klijenta revizije, revizor nema odgovornost da nadomesti nedostatak analize rukovodstva. U tom slučaju može biti primereno da revizor izrazi modifikovano mišljenje ili da se uzdrži od davanja mišljenja, jer nije mogao da pribavi dovoljan odgovarajući dokaz u pogledu ispravnosti primene načela stalnosti klijenta revizije prilikom sastavljanja finansijskih izveštaja.
- 2) U nekim okolnostima, nedostatak analize rukovodstva ne sprečava revizora da se uveri u sposobnost klijenta revizije da nastavi poslovanje po načelu stalnosti. Na primer, drugi postupci revizora mogu biti dovoljni da ocene ispravnost primene načela stalnosti klijenta revizije od strane rukovodstva u sastavljanju finansijskih izveštaja, zato što je klijent revizije u ranijim periodima profitabilno poslovalo i imalo lak pristup izvorima finansiranja. U drugim okolnostima, međutim, revizor nije u stanju da bez procene rukovodstva potvrdi da li postoje ili ne postoje uslovi i događaji koji ukazuju na značajnu sumnju da klijent revizije neće biti u stanju da nastavi poslovanje po načelu stalnosti, odnosno da li postoje planovi rukovodstva da te probleme reši ili drugi ublažavajući faktori. U takvim uslovima revizor modifikuje svoje mišljenje na način naveden u *MSR 705 Izmene mišljenja u izveštaju nezavisnog revizora*.

3.8. Komuniciranje s licima ovlašćenim za upravljanje

Revizor treba o događajima ili okolnostima koji stvaraju značajnu sumnju u klijentovu sposobnost nastavka vremenski neograničenog poslovanja da komunicira

sa licima ovlašćenim za rukovođenje. Ovo komuniciranje uključuje razmatranje sledećih pitanja:

1. stvaraju li događaji ili neki uslovi značajnu neizvesnost;
2. da li je primerena primena pretpostavke vremenske neograničenosti poslovanja u sastavljanju i prikazivanju finansijskih izveštaja; i
3. da li je relevantno obelodanjivanje prikladno.

3.9. Značajno kašnjenje potpisa i odobravanja (usvajanja) finansijskih izveštaja

Ukoliko rukovodstvo klijenta revizije i/ili lica ovlašćena za upravljanje nakon *datuma bilansa* značajno kasni sa potpisivanjem ili odobravanjem ili usvajanjem finansijskih izveštaja revizor treba da razmotri razloge za takvo kašnjenje. Kada je razlog za kašnjenje povezan sa događajima ili uslovima koji se odnose na ocenu načela stalnosti klijenta revizije, revizor treba da razmotri potrebu za obavljanjem dodatnih postupaka revizije, kao i efekte svojih zaključaka u vezi sa postojanjem materijalno značajnih neizvesnosti.

MEĐUNARODNI STANDARD REVIZIJE 580

PISANE IZJAVE

1. Uvodne napomene

- 1) *Međunarodni standard revizije 580 Pisane izjave* (u daljem tekstu: *Standard*) usvojio je **Odbor za međunarodne standarde revizije i uveravanja** (International Auditing and Assurance Standards Board - **IAASB**) (IAASB, 2015). *Standard* primenjuju eksterni revizori pri obavljanju revizije finansijskih izveštaja opšte namene.
- 2) Za razumevanje i primenu *Standarda* neophodno je znati značenje sledećih termina:

1. **Izjave rukovodstva klijenta revizije** su tvrdnje tog rukovodstva date revizoru u vezi sa revizijom finansijskih izveštaja klijenta revizije. Tvrdnje mogu biti date usmeno i/ili u pisanoj formi. Izjava rukovodstva u pisanoj formi je obično pouzdaniji revizijski dokaz od usmene izjave. Izjave rukovodstva klijenta revizije u pisanoj formi mogu biti u obliku:

- 1/ pisma rukovodstva klijenta revizije sa izjavom, tj. izjavama;
- 2/ pisma revizora, u kome je izneto revizorovo poimanje izjava datih od strane rukovodstva klijenta revizije (izjave, dakle, mogu biti u obliku izvoda iz diskusije sa rukovodstvom klijenta revizije) - bitno je da je pismo u potpunosti usvojeno i potvrđeno od strane rukovodstva klijenta revizije; ili
- 3/ odgovarajućih zapisnika sa sastanaka upravnog odbora ili sličnog tela klijenta revizije ili potpisanog primerka finansijskih izveštaja klijenta revizije.

Izjave rukovodstva klijenta revizije predstavljaju revizijski dokaz, s tim da revizor treba da bude svestan i ograničenja koja te izjave imaju kao revizijski dokazi (ta ograničenja su izneta u *Standardu*).

Napomena: kada se u Standardu upotrebi izraz "rukovodstvo" treba imati u vidu da, gde god je to primenljivo, misli se i na lica ovlašćena za upravljanje.

2. **Odobranje finansijskih izveštaja** je postupak lica ovlašćenih za upravljanje klijentom revizije kojim oni daju saglasnost da se godišnji finansijski izveštaju stave njihovim korisnicima na uvid i korišćenje.
- 3) Više je svrha pribavljanja izjava od rukovodstva klijenta revizije:
 1. pribavljanje odgovarajućih revizijskih dokaza - jer su izjave jedna vrsta revizijskih dokaza: *na primer, u određenim slučajevima, neće biti realno očekivati*

da će drugi revizijski dokaz, osim onog pribavljenog sprovođenjem upita, biti dostupan. Zbog toga revizor pribavlja odgovarajuću izjavu od rukovodstva klijenta revizije. Tako na primer, revizor možda neće biti u mogućnosti da pribavi drugi revizijski dokaz kojim bi potvrdio nameru rukovodstva klijenta revizije da određeno ulaganje drži zbog očekivanja porasta njegove vrednosti u dugom roku;

2. potkrepljivanje drugih prikupljenih revizijskih dokaza - na primer, izjava rukovodstva da Društvo osim obelodanjenih nema drugih sudskih sporova;
3. usmeravanje pažnje rukovodstva klijenta revizije na određena pitanja u želji da se ono detaljnije nego što bi to inače bio slučaj posveti takvim pitanjima.
- 4) **Delokrug Standarda** - Standard se bavi revizorovom odgovornošću da u reviziji finansijskih izveštaja pribavi pisane izjave od rukovodstva i, gde je odgovarajuće, lica ovlašćenih za upravljanje. U Standardu su, dakle, uspostavljena pravila i pružene smernice o:
 - korišćenju izjava rukovodstva klijenta revizije u svojstvu revizijskih dokaza,
 - postupcima koje treba primeniti u oceni i dokumentovanju izjava rukovodstva klijenta revizije i
 - merama koje treba preduzeti ako rukovodstvo klijenta revizije odbije da revizoru pruži zahtevane izjave.
- 5) Standard se primenjuje pri reviziji finansijskih izveštaja za periode koji počinju na dan ili posle 15. decembra 2009. godine.

2. Cilj Standarda

Standardom je propisano da su ciljevi revizora da:

1. pribavi pisane izjave od rukovodstva i, gde je to odgovarajuće, lica ovlašćenih za upravljanje o tome kako oni veruju da su ispunili svoju odgovornost za sastavljanje finansijskih izveštaja i za potpunost informacija datih revizoru;
2. potkrepi ostale revizijske dokaze relevantne za finansijske izveštaje ili određene tvrdnje u njima pomoću pisane izjave ako utvrdi da je to nužno ili je zahtevano ostalim Standardima;
3. primereno reaguje na pisane izjave koje daje rukovodstvo klijenta revizije i, gde je to odgovarajuće, lica ovlašćena za upravljanje;
4. primereno reaguje ako rukovodstvo klijenta revizije i, gde je to odgovarajuće, lica ovlašćena za upravljanje neće da daju pisane izjave koje zahteva revizor.

3. Zahtevi Standarda

- 1) Osnovni zahtev sadržan u *Standardu* je zahtev revizoru da pribavi odgovarajuće izjave od rukovodstva klijenta revizije. *Standardom* su postavljeni zahtevi i pružene smernice u vezi sa vrstama izjava rukovodstva klijenta revizije koje od njih treba da pribavi revizor.
- 2) Revizor treba da tokom revizije u svoje u radne papire uključi dokaze o izjavama rukovodstva klijenta revizije (dokaze u vidu izvoda iz diskusije sa rukovodstvom klijenta revizije ili pisanih izjava tog rukovodstva).

3.1. Menadžment od koga se zahtevaju pisane izjave o njegovoj odgovornostima, ostale pisane izjave i datum i razdoblje obuhvaćeno pisanom izjavom

- 1) Revizor od rukovodstva klijenta revizije pribavlja više različitih izjava. Dve početne izjave su:
 1. da ono prihvata odgovornost za, u skladu sa primenljivim okvirom za finansijsko izveštavanje, istinito prikazivanje finansijskih izveštaja i
 2. da je finansijske izveštaje, koji su predmet revizije, odobrilo za obelodanjivanje.Dokaz da rukovodstvo klijenta revizije prihvata odgovornost za finansijske izveštaje nalazi se na samim finansijskim izveštajima - u obliku njihovog potpisa. Međutim, to nije dokaz o njihovom odobravanju za obelodanjivanje od strane tih lica. S toga revizijski dokaz o prihvatanju takve odgovornosti i odobravanju finansijskih izveštaja od strane rukovodstva klijenta revizije revizor može pribaviti:
 1. iz odgovarajućih zapisnika sa sastanaka lica ovlašćenih za upravljanje ili
 2. u pisanoj formi u obliku izjave rukovodstva klijenta revizije.
- 2) Revizor, zatim, treba u pisanoj formi od rukovodstva klijenta revizije da pribavi izjave da ono:
 1. prihvata odgovornost za osmišljenost internih kontrola i njihovu primenu u cilju sprečavanja i otkrivanja grešaka u finansijskim izveštajima i
 2. veruje da su posmatrano zasebno, kao i u agregiranom iznosu, u odnosu na finansijske izveštaje u celini, efekti nekorigovanih grešaka u finansijskim izveštajima koje je revizor uočio tokom revizije nematerijalni - pregled ovih stavki treba da se uključi ili doda uz pisanu izjavu rukovodstva klijenta revizije.
- 3) Od revizora se, u slučajevima kada se ne može očekivati da postoje drugi zadovoljavajući revizijski dokazi o pitanjima od materijalnog značaja za finansijske izveštaje, zahteva da u pisanoj formi pribavi izjave rukovodstva klijenta revizije. Međutim, izjava rukovodstva klijenta revizije ne može biti zamena za druge revizijske dokaze za koje revizor može, razumno, očekivati da budu raspoloživi: *na primer, izjava rukovodstva klijenta revizije u vezi sa visinom cene koštanja nekog*

sredstva ne može zameniti revizijski dokaz o takvoj ceni koštanja koji revizor, uobičajeno, očekuje da pribavi.

- 4) Kada se izjave rukovodstva klijenta revizije odnose na pitanja koja su materijalno značajna za finansijske izveštaje, revizor treba da:
 1. traži potkrepljujuće revizijske dokaze iz izvora unutar ili izvan klijenta revizije - *na primer, ako rukovodstvo klijenta revizije izjavi da nema planove niti name-ra koje bi mogle da materijalno značajno izmene knjigovodstvenu vrednost ili klasifikaciju sredstava i obaveza prikazanih u finansijskim izveštajima, revizor bi mogao da na osnovu računovodstvenog obuhvatanja sredstava i obaveza nakon datuma bilansa (a sve do datuma izveštaja revizora) proveri da li je bilo značajnih promena njihovih knjigovodstvenih vrednosti ili klasifikacija;*
 2. proceni da li izjave dobijene od rukovodstva klijenta revizije izgledaju razu-mno i da li su konzistentne sa drugim pribavljenim revizijskim dokazima, uključujući ostale izjave - *na primer: iako rukovodstvo klijenta revizije izjavi da Društvo poseduje zadovoljavajuće dokaze o vlasništvu nad svim sredstvima i nema zaloga niti drugih tereta nad bilo kojim sredstvima Društva, revizor mora pribaviti i druge dokaze za to, kao što su posedovni listovi ili ugovori o kupovini sredstava.*

Ako je izjava rukovodstva klijenta revizije kontradiktorna u odnosu na druge pribavljene revizijske dokaze, revizor treba da ispita okolnosti i, kada je to neophodno, ponovo razmotri pouzdanost ostalih izjava rukovodstva klijenta revizije; i
 3. razmotri da li se može očekivati da su pojedinci, koji daju izjave, dobro infor-misani o konkretnim pitanjima - *na primer, izjavu o nameri sa finansijskim instrumentima može dati direktor Društva, dok za takvu izjavu ne bi bio kom-petentan direktor tehničkog sektora Društva.*
- 5) Mogućnost nesporazuma između revizora i rukovodstva klijenta revizije se sma-njuje kada se od strane rukovodstva usmeno date izjave potvrde u pisanoj formi. Sem toga poželjno je rukovodstvu klijenta revizije ilustrativno pokazati šta sadrži pismo sa njegovim izjavama (kao dodatak ovom napisu priložen je primer Pisma rukovodstva klijenta revizije sa izjavama revizoru).
- 6) Izjave koje se u pisanoj formi zahtevaju od rukovodstva klijenta revizije mogu biti ograničene na pitanja koja su ocenjena, pojedinačno ili kumulativno posmatrano, kao materijalno značajna za finansijske izveštaje. Zbog toga može biti neophodno informisanje rukovodstva klijenta revizije šta revizor smatra materijalno značaj-nim stavkama.
- 7) Ako revizor nije u mogućnosti da pribavi zadovoljavajući revizijski dokaz u od-nosu na pitanje koje ima, ili koje može imati, materijalno značajan uticaj na finansijske izveštaje, a uobičajeno je da takav revizijski dokaz bude raspoloživ, imaće ograničavanje obima revizije, čak i ako je izjava od strane rukovodstva klijenta revizije bila, po tom pitanju, primljena.

3.2. Oblik pisane izjave

- 1) Kada od rukovodstva klijenta revizije traži izjavu, revizor treba da zahteva da ona:
 1. bude naslovljena na revizora,
 2. sadrži pojedinačno nabrojane zahtevane informacije i
 3. nosi odgovarajući datum i potpis.
- 2) Izjava rukovodstva klijenta revizije obično nosi datum koji neposredno prethodi *datumu izveštaja revizora*. U pojedinim situacijama posebno zahtevane izjave rukovodstva klijenta revizije mogu nositi datum koji je znatno pre ili znatno nakon *datuma izveštaja revizora*: *na primer u vezi sa naknadnim događajem koji se desio nakon datuma izveštaja revizora rukovodstvo klijenta revizije daje izjavu revizoru, što znači da je datum te izjave nakon datuma izveštaja revizora*.
- 3) Izjavu rukovodstva klijenta revizije obično potpisuje član rukovodstva koji ima glavnu odgovornost za klijenta revizije i njegova finansijska pitanja (obično direktor klijenta revizije i finansijski rukovodilac klijenta revizije). Ova lica izjavu potpisuju na osnovu svog najboljeg znanja i uverenja.
- 4) Revizor izjave može zahtevati i od drugih članova rukovodstva klijenta revizije: *na primer, od direktora pravnog sektora može u pisanoj formi zahtevati izjavu o potpunosti svih zapisnika sa sastanaka akcionara, odbora direktora i značajnih komitenata*.

3.3. Postupanje revizora u slučaju da rukovodstvo klijenta revizije odbije da potpiše izjave ili da se sumnja u njegovu čestitost

- 1) Ako rukovodstvo klijenta revizije odbije da potpiše izjavu koju revizor smatra neophodnom, to predstavlja ograničavanje obima revizije. U vezi sa tim revizor prvo treba da proceni:
 1. da li se može osloniti na druge izjave dobijene tokom revizije od rukovodstva klijenta revizije i
 2. da li postoje i druge posledice odbijanja koje mogu imati bilo kakav dodatni uticaj na izveštaj revizora.
- 2) Ukoliko revizor nakon sprovođenja prethodno navedenih procena smatra da nije pribavio dovoljno zadovoljavajućih revizijskih dokaza treba da izrazi *mišljenje sa rezervom* ili da se *uzdrži od davanja mišljenja*. Pravila i smernice za izražavanje mišljenja u ovim situacijama pruža MSR 705.
- 3) Revizor treba da se uzdrži od mišljenja o finansijskim izveštajima u skladu s MRS 705 i ako zaključi da postoji dovoljno sumnji u čestitost rukovodstva tako da nisu pouzdane zahtevane pisane izjave.

Primer pisma sa izjavom rukovodstva klijenta revizije

Ne postoji standardni obrazac pisma sa izjavom rukovodstva klijenta revizije. Njegova sadržina i oblik varira od jednog do drugog pravnog lica i od jednog izveštajnog perioda do drugog izveštajnog perioda. U nastavku navodimo primer pisma sa izjavom²² rukovodstva klijenta revizije:

“Milek” a.d. Mikinci
br. 26/2009

Revizoru

Predmet: Pismo sa izjavama nezavisnom revizoru

Ova izjava se daje u vezi sa revizijom finansijskih izveštaja “Milek” a.d. Mikinci (u daljem tekstu: Društvo) koju vršite za godinu koja se završila 31. decembra 20x9. godine, a za svrhe izražavanja mišljenja o tome da li finansijski izveštaji, u skladu sa *Međunarodnim standardima finansijskog izveštavanja*, istinito i objektivno, po svim materijalno značajnim aspektima, prikazuju finansijsko stanje Društva na dan 31. decembra 20x9. godine, rezultat njegovog poslovanja, tokove kapitala i tokove gotovine za godinu koja se završava na taj datum.

Prihvatamo našu odgovornost za istinit i objektivni prikaz finansijskih izveštaja u skladu sa *Međunarodnim standardima finansijskog izveštavanja*.

Prihvatamo našu odgovornost za osmišljenost internih kontrola, njihovu primenu u cilju sprečavanja i otkrivanja grešaka u finansijskim izveštajima.

Verujemo da su posmatrano zasebno, kao i u agregiranom iznosu, u odnosu na finansijske izveštaje u celini, efekti nekorigovanih grešaka u finansijskim izveštajima koje je ste kao revizor uočili tokom revizije nematerijalni.

Sem navedenog, potvrđujemo i sledeće izjave:

1. Rukovodstvo i lica koja imaju značajnu ulogu u internoj kontroli ili lica koja mogu imati materijalno značajan uticaj na finansijske izveštaje Društva nisu bila uključena u nezakonite radnje;
2. Stavili smo Vam na raspolaganje sve poslovne knjige i potkrepljujuću dokumentaciju i sve zapisnike sa sednice skupštine akcionara (koja je održana 1. aprila 20x9.) i sednica upravnog odbora (koje su održane 10.01., 20.02., 30.03. i 20.04.20x9. godine);
3. Potvrđujemo sveobuhvatnost informacija datih u pogledu identifikovanja povezanih subjekata;
4. U finansijskim izveštajima Društva nema materijalno značajnih pogrešnih iskazivanja, niti propusta;
5. Društvo je postupilo u skladu sa svim aspektima odredbi ugovora koje bi, u slučaju nepridržavanja, mogli imati materijalno značajne efekte na finansijske izveštaje. Nije bilo neusklađenosti sa zahtevima zakonodavnih organa koje

²² U suštini se radi o više izjava sadržanih u jednom dokumentu.

bi, u slučaju nepoštovanja istih, mogli imati materijalno značajne efekte na finansijske izveštaje;

6. Računovodstvo Društva je pravilno evidentiralo i, kada je to potrebno, odgovarajuće obelodanilo u finansijskim izveštajima:
 - identitet, stanja i poslovne promene sa povezanim subjektima,
 - sredstva uzeta na finansijski lizing i obaveze po tom lizingu,
 - gubitke proizašle po osnovu preuzetih obaveza u vezi sa nabavkama i prodajama,
 - ugovore i opcije za ponovnu kupovinu sredstava koja su bila prodana,
 - sredstva založena kao garancija;
7. Nemamo planova, niti namera koje bi mogle da materijalno značajno izmene knjigovodstvenu vrednost ili klasifikaciju sredstava i obaveza prikazanih u finansijskim izveštajima;
8. Ne planiramo da napustimo proizvodnju nekih grupa proizvoda, niti imamo druge planove ili namere koje bi dovele do pojave zastarelih zaliha i nema zaliha koje su iskazane u iznosima koji bi bili veći od njihove neto prodajne vrednosti;
9. Društvo poseduje zadovoljavajuće dokaze o vlasništvu nad svim sredstvima i nema zaloga niti drugih tereta nad bilo kojim sredstvima Društva, izuzev onih obelodanjenih u *napomeni*²³ broj 8;
10. Proknjižili smo i u *napomeni* broj 9 na odgovarajući način obelodanili sve obaveze, kako stvarne, tako i potencijalne i sve garancije koje smo dali trećim licima;
11. Osim, kao što je opisano u *napomeni* broj 13, nije bilo događaja nakon kraja izveštajnog perioda koji bi zahtevali korekcije ili obelodanjivanja u *napomenama*;
12. Sa firmom "Perkoni" d.o.o. Mašinci izvršeno je poravnanje, u odnosu na njen odštetni zahtev, za iznos od 200.000,00 din., za koji je u prethodnim izveštajnim periodima bilo formirano rezervisanja. Nema drugih primljenih, niti se očekuje da budu primljeni, zahtevi u vezi sa sudskim sporovima;
13. Nema zvaničnih, niti nezvaničnih aranžmana, za kompenzovanje salda bilo kojih računa novčanih sredstava i ulaganja. Osim kao što je obelodanjeno u u *napomeni* broj 16, nemamo drugih kreditnih aranžmana;
14. Ispravno smo u finansijskim izveštajima evidentirali ili obelodanili opcije i ugovore ponovnog otkupa sopstvenih akcija i akcije rezervisane za opcije, jemstva, konverzije i druge zahteve.

Izjave potpisujemo na osnovu svog najboljeg znanja i uverenja.

Mikinci, 10.03.20x9. godine

(Direktor Društva)

(Finansijski rukovodilac Društva)

²³ misli se na *napomene* koje su sastavni seta finansijskih izveštaja.

MEĐUNARODNI STANDARD REVIZIJE 610 KORIŠĆENJE RADA INTERNE REVIZIJE

1. Uvodne napomene, termini i delokrug Standarda

- 1) U ovom delu materijala obradićemo *Međunarodni standard revizije 610 Korišćenje rada interne revizije* (u daljem tekstu: *Standard*). *Standard* je usvojio **Odbor za međunarodne standarde revizije i uveravanja** (International Auditing and Assurance Standards Board - **IAASB**). *Standard* primenjuju eksterni revizori pri obavljanju revizije finansijskih izveštaja. Eksterni revizor ima isključivu odgovornost za izraženo mišljenje i za određivanje vrste, vremena i obima postupaka eksterne revizije. Međutim, izvesni delovi rada interne revizije klijenta revizije mu mogu biti od koristi. Zbog toga neke od zahteva *Standarda* moraju poznavati interne revizori klijenta revizije i računovođe koje sastavljaju njegove finansijske izveštaje. U tom smislu cilj ovog dela materijala je da doprinese boljem međusobnom razumevanju računovođa, internih revizora i revizora. To se može postići i dodatnim edukovanjem računovođa i internih revizora u vezi sa revizorovim razmatranjem rezultata rada interne revizije.
- 2) Za razumevanje i primenu *Standarda* neophodno je znati značenje sledećih termina:
 1. **Interna revizija** je organizacioni deo klijenta revizije. Interna revizija je nezavisno, objektivno uveravanje i savetodavna aktivnost, koja ima za cilj da doda vrednost i unapredi poslovanje klijenta revizije i pomaže klijentu revizije da ostvari svoje ciljeve obezbeđujući sistematičan, disciplinovan pristup oceni i poboljšanju efikasnosti upravljanja rizikom, kontrolama i procesima upravljanja. Iz same definicije interne revizije proizilaze ciljevi i delokrug interne revizije, a oni se odnose na pružanje uveravanja u cilju procene i unapređenja efektivnosti procesa upravljanja organizacijom, upravljanja rizikom i interne kontrole. Dakle, delokrug interne revizije odnosi se na tri aktivnosti delovanja: upravljanje, rizik i kontrole.

U pitanju je uspostavljena ocenjivačka aktivnost u okviru klijenta revizije koja se obavlja radi pružanja usluga njegovom rukovodstvu. Njene funkcije uključuju i nadzor nad internim kontrolama u klijentu revizije. Ulogu interne revizije određuje rukovodstvo klijenta revizije. Ciljevi interne revizije se razlikuju od ciljeva eksterne revizije. Naime, prvenstveni cilj eksterne revizije je utvrđivanje da li finansijski izveštaji sadrže materijalno značajna pogrešna

iskazivanja, dok je prvenstveni cilj interne revizije pomoć rukovodstvu klijenta revizije (pomoć u vidu obezbeđenja informacija o načinu raspolaganja imovinom klijenta revizije, o ispunjavanju postavljenih ciljeva poslovanja, itd.);

2. **Interni revizori** su lica koja sprovode aktivnosti interne revizije. Oni mogu pripadati odeljenju interne revizije ili nekoj drugoj ekvivalentnoj službi.
 3. **Revizija finansijskih izveštaja** predstavlja angažovanje revizora na osnovu kojeg se pruža uveravanje o istinitosti i objektivnosti finansijskih izveštaja (kao što je to definisano *Međunarodnim okvirom za angažovanja na osnovu kojih se pruža uveravanje*²⁴).
 4. **Upravljanje** - funkcija interne revizije može oceniti proces upravljanja u ostvarenju ciljeva vezanih za etiku i vrednosti, upravljanje performansama, odgovornost, saopštavanje informacija koje se tiču izloženosti riziku i kontrola u odgovarajućim oblastima klijenta revizije i uspešnu komunikaciju između lica ovlašćenih za upravljanje, eksternih i internih revizora i rukovodstva.
 5. **Upravljanje rizikom** - funkcija interne revizije može pomoći klijent revizijeu kroz identifikovanje i ocenjivanje značajnih izloženosti riziku, doprinoseći tako unapređenju sistema upravljanja rizikom i sistema kontrole.
 6. **Interna kontrola** - funkciji interne revizije može biti dodeljena odgovornost za pregled kontrola, praćenje njihovog funkcionisanja i davanje preporuka za njihovo unapređenje. Na taj način, funkcija interne revizije pruža uveravanje o kontrolama. Na primer, funkcija interne revizije može da planira i vrši testiranje ili druge postupke s ciljem pružanja uveravanja rukovodstvu i licima ovlašćenim za upravljanje u vezi sa osmišljavanjem, implementacijom i operativnom efektivnošću internih kontrola.
 7. **Pregled poslovnih aktivnosti** - funkciji interne revizije može biti dodeljen pregled ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti poslovnih aktivnosti, uključujući i nefinansijske aktivnosti klijenta revizije (operativni cilj).
 8. **Ispitivanje finansijskih i poslovnih informacija** - funkciji interne revizije može biti dodeljeno da vrši pregled metoda korišćenih za identifikovanje, odmeravanje, klasifikovanje i izveštavanje finansijskih i poslovnih informacija i za posebna ispitivanja pojedinačnih stavki, uključujući detaljne provere transakcija, salda i postupaka (cilj izveštavanja).
 9. **Pregled usklađenosti sa zakonima i regulativom** - funkciji interne revizije može biti dodeljeno da izvrši pregled usklađenosti sa zakonima, regulativom i ostalim eksternim zahtevima, sa politikama i uputstvima rukovodstva i drugim internim zahtevima (cilj usklađenosti).
- 3) **Delokrug Standarda** – *Standard* se odnosi se na situacije u kojima eksterni revizor koristi rad internog revizora, odnosno na situacije u kojima je eksterni revizor utvrdio da je u skladu sa *MRS 315* interna revizija relevantna za sprovođenje

24 *Međunarodni okvir za angažovanja na osnovu kojih se pruža uveravanje* doneo je *Odbor za međunarodne standarde revizije i uveravanja*.

revizijskih postupaka. *Standard* se ne odnosi se na primere kada osoblje interne revizije pomaže eksternom revizoru u obavljanju postupaka vezanih uz eksternu reviziju.

- 4) *Standard* se ne primenjuje ako klijent revizije nema funkciju interne revizije. Takođe, ovaj zahtev iz ovog standarda se ne primenjuje i slučajevima kada klijent revizije ima funkciju interne revizije, ukoliko
 - odgovornosti i aktivnosti funkcije nisu relevantne za reviziju; ili
 - na osnovu revizorovog preliminarog razumevanja funkcije interne revizije stečenog kao rezultat postupaka sprovedenih u skladu *MSR 315* eksterni revizor ne očekuje da koristi rezultate rada funkcije za pribavljanje revizijskih dokaza.
- 5) Jedna od odgovornosti revizora prilikom obavljanja revizije u skladu sa revizijskim standardima je da se obezbedi dovoljno odgovarajućih dokaza da bi se utvrdila objektivna osnova za mišljenje o finansijskim izveštajima klijenta revizije. U ispunjavanju ove odgovornosti revizor vodi računa o nezavisnost u odnosu na klijent revizije. *Standard* se primenjuje samo na aktivnosti interne revizije koje su od značaja za reviziju finansijskih izveštaja. U ovom standardu ne postoji zahtev da eksterni revizor koristi rad funkcije interne revizije da bi modifikovao prirodu ili vreme, ili umanjio obim revizijskih postupaka. To ostaje odluka eksternog revizora prilikom određivanja opšte revizijske strategije.
- 6) Revizor razmatra mnogo faktora prilikom utvrđivanja prirode, vremena i obima revizijskih procedura koje treba da se obave za vreme revizije finansijskih izveštaja klijenta revizije. Jedan od faktora je postojanje funkcije interne revizije. Mnogi klijenti revizije uspostavljaju funkciju interne revizije kao deo strukture interne kontrole i upravljanja. Ako u klijentu revizije postoji funkcija interne revizije eksterni revizor primenjuje profesionalno prosuđivanje prilikom određivanja da li rad funkcije interne revizije može da se koristi u svrhe revizije kao i prirodu i obim u kom rezultati rada funkcije interne revizije mogu da se koriste u datim okolnostima, jer ciljevi i delokrug funkcije interne revizije, priroda njenih odgovornosti i njen status u organizaciji, uključujući ovlašćenja i odgovornost funkcije, značajno variraju i zavise od veličine i strukture klijenta revizije i zahteva rukovodstva i lica ovlašćenih za upravljanje. Ovde je značajno napomenuti da se *MSR 315* bavi time kako znanje i iskustvo funkcije interne revizije mogu da obezbede informacije za eksternog revizora za svrhu razumevanja klijenta revizije i njegovog okruženja kao i procene rizika od materijalno pogrešnog iskaza. Takođe, *MSR 315* sadrži objašnjenja kako efektivna komunikacija između eksternih i internih revizora stvara okruženje u kom eksterni revizor može da dobije informacije o značajnim pitanjima koja mogu da utiču na rad eksternog revizora.
- 7) *Standard* se primenjuje pri reviziji finansijskih izveštaja za periode koji počinju na dan ili posle 15. decembra 2014. godine.
- 8) Odnos između interne revizije i eksternog revizor - Ciljevi interne i eksterne revizije su različiti. Međutim, neke od metoda za postizanje njihovih ciljeva su

često slične i stoga izvesni aspekti interne revizije mogu biti od koristi u određivanju vrste, vremena i nivoa postupaka eksternog revizora – *na primer, interni revizor sprovodi pregled usaglašenosti poslovanja sa zakonskom i profesionalnom regulativom i ostalim eksternim zahtevima, što treba da uradi i eksterni revizor.*

- 9) Nezavisno od stepena autonomnosti i objektivnosti, interna revizija ne može postići isti stepen nezavisnosti koji se zahteva od eksternog revizora kada izražava mišljenje o finansijskim izveštajima – *naime, interni revizor je najčešće zaposlen u klijentu revizije i direktno je odgovoran rukovodstvu tog pravnog lica.*

Eksterni revizor ima isključivu odgovornost za izraženo mišljenje revizora i ona se ne smanjuje ma kakvim korišćenjem i oslanjanjem na rezultate interne revizije. Sva prosuđivanja koja se odnose na reviziju finansijskih izveštaja su isključivo ona izvršena od strane eksternog revizora.

- 10) **Delokrug i ciljevi interne revizije** - Delokrug i ciljevi interne revizije klijenta revizije zavise od veličine i strukture klijenta revizije i zahteva njegovog rukovodstva. Uobičajeno je da delokrug interne revizije uključuje jednu ili više sledećih aktivnosti:

1. **nadzor nad internim kontrolama** - za uspostavljanje odgovarajuće interne kontrole odgovorno je rukovodstvo klijenta revizije. Ono internoj reviziji dodeljuje zadatak pregleda kontrola, praćenje njihovog funkcionisanja i davanje preporuka za njihovo unapređenje. Organizovanje i praćenje funkcionisanja internih kontrola je zadatak koji se obavlja na trajnoj osnovi;
2. **ispitivanje finansijskih i poslovnih informacija** - ovo ispitivanje može biti u obliku:
 - pregleda metoda korišćenih za identifikovanje, vrednovanje, klasifikovanje i finansijsko izveštavanje o takvim informacijama i
 - posebnih ispitivanja pojedinačnih stavki, uključujući detaljne provere poslovnih promena, salda i postupaka;
3. **pregled ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti poslovanja, uključujući i nefinansijske kontrole klijenta revizije** - interni revizor u ime rukovodstva klijenta revizije proverava da li se i kako ispunjavaju postavljeni ciljevi u vezi sa ekonomičnošću, efikasnosti i efektivnosti poslovanja klijenta revizije;
4. **pregled usaglašenosti poslovanja sa zakonskom i profesionalnom regulativom i ostalim eksternim zahtevima i sa politikama i direktivama rukovodstva klijenta revizije i ostalim internim zahtevima** - navedene provere zahtevaju od revizora poznavanje relevantne regulative.

2. Ciljevi Standarda

Kada kod klijenta revizije postoji organizovana funkcija interne revizije, eksterni revizor treba:

1. da odredi da li se mogu koristiti rezultati rada internih revizora i

2. ako mogu, u kojim oblastima i u kom obimu; i nakon toga eksterni revizor određuje da li je taj rad odgovarajući za svrhu revizije. Pored toga, eksterni revizor treba da odredi da li će obezbedi direktnu pomoć internog revizora.

3. Zahtevi Standarda

- 1) Osnovni zahtev sadržan u *Standardu* je zahtev revizoru da razmotri aktivnosti interne revizije klijenta revizije i njihove efekte, ukoliko postoje, na njegove postupke eksterne revizije.
- 2) U zavisnosti od toga da li status funkcije interne revizije u organizaciji i relevantne politike i procedure adekvatno podržavaju objektivnost internih revizora, nivoa kompetentnosti funkcije interne revizije i da li funkcija primenjuje sistematičan i disciplinovan pristup, eksterni revizor može da koristi rezultate rada funkcije interne revizije na konstruktivan i komplementaran način.

4. Mogućnosti korišćenja rezultata rada interne revizije

- 1) Eksterni revizor čita izveštaje funkcije interne revizije u vezi sa radom funkcije koji eksterni revizor planira da koristi u cilju sticanja razumevanja prirode i obima izvršenih revizijskih postupaka i povezanih nalaza. Jedna od značajnih odgovornosti funkcije interne revizije je da obavlja monitoring funkcionisanja internih kontrola u klijentu revizije. Kada se upozna sa funkcionisanjem interne kontrole, revizor treba da se upozna sa funkcijom interne revizije u dovoljnoj meri da može da utvrdi aktivnosti interne revizije koje su relevantne za planiranje revizije. Obim procedura potrebnih za ovo upoznavanje će varirati zavisno od prirode tih aktivnosti. Eksterni revizor sprovodi odgovarajuće revizijske postupke na ukupnim rezultatima rada funkcije interne revizije koje planira da koristi, u cilju određivanja njihove adekvatnosti za svrhe revizije, uključujući određivanje:
 - da li je rad funkcije adekvatno planiran, izvršen, nadziran, pregledan i dokumentovan;
 - da li je pribavljeno dovoljno adekvatnih dokaza koji omogućuju funkciji da donese razumne zaključke; i
 - da su doneti zaključci primereni okolnostima i da su izveštaji pripremljeni od strane funkcije dosledni rezultatima izvršenog rada.
- 2) Pored toga revizor obično treba da se raspita kod odgovarajućeg menadžmenta i osoblja interne revizije o sledećem u vezi sa internim revizorima:
 - a) organizacionom statusu u klijentu revizije,
 - b) primeni profesionalnih standarda,
 - c) planu revizije, uključujući prirodu, vreme i obim rada koji se odnosi na reviziju i

- d) pristupu evidencijama i da li postoje ograničenja kada je u pitanju delokrug njihovih aktivnosti.
- 3) *Standard* ukazuje da eksterni revizor utvrđuje da li rezultati rada funkcije interne revizije mogu da se koriste za svrhe revizije tako što procenjuje sledeće:
- meru u kojoj status funkcije interne revizije u organizaciji i relevantne politike i procedure podržavaju objektivnost internih revizora,
 - nivo kompetentnosti funkcije interne revizije i
 - da li funkcija interne revizije primenjuje sistematičan i disciplinovan pristup, uključujući kontrolu kvaliteta.
- 4) Pored toga revizor može da postavi pitanja u vezi sa pravilnikom funkcije interne revizije, statusom misije interne revizije, i sličnom direktivom menadžmenta ili borda direktora. Ovim ispitivanjem će se normalno obezbediti informacije o ciljevima utvrđenim za funkciju interne revizije.
- 5) Izvesne aktivnosti interne revizije možda neće biti relevantne za reviziju finansijskih izveštaja organizacije. Na primer, procedure internih revizora za ocenjivanje efikasnosti izvesnih procesa odlučivanja od strane menadžmenta obično nisu relevantne za reviziju finansijskih izveštaja.
- 6) Relevantne aktivnosti su one koje obezbeđuju dokaze o planiranju i efikasnosti kontrola koje se odnose na sposobnost klijenta revizije da inicira, evidentira, obrađuje i izveštava o finansijskim podacima u skladu sa tvrdnjama prikazanim u finansijskim izveštajima ili koje obezbeđuju direktne dokaze o mogućim pogrešnim iskazima takvih podataka. Revizor može da zaključi da su rezultati sledećih procedura korisni prilikom ocenjivanja relevantnosti aktivnosti interne revizije:
1. razmatranje iskustva iz revizija ranijih godina,
 2. pregled na koji način interni revizori raspoređuju (alociraju) svoja revizijska sredstva finansijskim ili operativnim oblastima kao reagovanje (odgovor) na proces ocenjivanja rizika i
 3. čitanje izveštaja interne revizije da bi dobili detaljne informacije o delokrugu aktivnosti interne revizije.
- 7) Ukoliko, posle upoznavanja sa funkcijom interne revizije, revizor zaključi da aktivnosti interne revizije nisu relevantne za reviziju finansijskih izveštaja on ne mora da dalje razmatra funkciju interne revizije sem ako ne traži direktnu pomoć od internih revizora. Čak i ako su neke aktivnosti internih revizora relevantne za reviziju revizor može da zaključi da ne bi bilo efikasno dalje razmatrati rad internih revizora. Ukoliko revizor utvrdi da bi bilo efikasno da se razmatra na koji način rad internih revizora bi mogao da utiče na prirodu, vreme i obim revizijskih procedura on treba da oceni kompetentnost i objektivnost funkcije interne revizije u svetlu budućeg uticaja rada internih revizora na reviziju.
- 8) *Standard* predviđa da eksterni revizor ne koristi rezultate rada funkcije interne revizije za svrhe revizije ako odredi da:
- status funkcije interne revizije u organizaciji i relevantne politike i procedure adekvatno ne podržavaju objektivnost internih revizora,

- funkcija interne revizije nije dovoljno kompetentna i
- funkcija interne revizije ne primenjuje sistematičan i disciplinovan pristup, uključujući kontrolu kvaliteta.

5. Efekat rada internih revizora na reviziju

- 1) Rad internih revizora može da utiče na prirodu, vreme i obim revizije, uključujući:
 - procedure koje revizor obavlja kada se upozna sa internom kontrolom klijenta revizije,
 - procedure koje revizor obavlja prilikom ocenjivanja rizika i
 - suštinske procedure koje revizor obavlja.
- 2) Kada se od rada internih revizora očekuje da ima uticaja na reviziju onda revizor treba da razmotri obim uticaja, koordinisanje rada sa internim revizorima, i ocenjivanje i testiranje efikasnosti rada internih revizora.

5.1. Upoznavanje se internom kontrolom

Revizor se u dovoljnoj meri upozna sa planiranjem kontrola relevantnih za reviziju finansijskih izveštaja da bi mogao da planira reviziju i utvrdi da li se kontrole primenjuju. Pošto je primarni cilj mnogih funkcija interne revizije da obavljaju pregled, ocenjuju i prate kontrole, procedure koje interni revizori primenjuju u ovoj oblasti mogu da obezbede korisne informacije revizoru. Na primer, interni revizori mogu da razviju dijagram tokova novog kompjuterizovanog sistema prodaje i potraživanja. Revizor može da obavi pregled dijagrama tokova da bi obezbedio informacije o planiranju odgovarajućih kontrola. Pored toga, revizor može da razmotri rezultate procedura koje su obavili interni revizori u vezi sa odgovarajućim kontrolama da bi obezbedio informacije o tome da li kontrole funkcionišu.

5.2. Ocenjivanje rizika

Revizor ocenjuje rizik materijalno značajnih pogrešnih prikazivanja na nivou finansijskih izveštaja i nivou salda na računima ili kategorija (grupa) transakcija.

5.2.1. Nivo finansijskih izveštaja

Na nivou finansijskih izveštaja revizor obavlja sveukupno ocenjivanje rizika od materijalno značajnog pogrešnog prikazivanja. Prilikom obavljanja ovog ocenjivanja revizor treba da potvrdi da li izvesne kontrole imaju sveobuhvatni uticaj na mnoge tvrdnje u finansijskim izveštajima. Kontrolno okruženje i računovodstveni sistem često imaju sveobuhvatni efekat na izvestan broj salda na računima i gru-

pama transakcija i zbog toga mogu da se odraze na mnoge tvrdnje. Ocenjivanje rizika od strane revizora na nivou finasijskih izveštaja često utiče na ukupnu strategiju revizije. Funkcija interne revizije u klijent revizijeu može da utiče na ovo sveobuhvatno ocenjivanje rizika kao i na odluke revizora koje se odnose na prirodu, vreme i obim revizijskih procedura koje treba obaviti. Na primer, ukoliko plan internih revizora obuhvata relevantan revizorski rad u raznim lokacijama, revizor može da koordinira rad (da sarađuje) sa internim revizorima i smanji broj lokacija klijenta revizije u kojima bi revizor inače trebalo da obavi revizijske procedure.

5.2.2. Nivo salda na računima ili grupa transakcija

Na nivou salda na računima ili grupa transakcija revizor obavlja izvesne procedure da bi obezbedio i ocenio dokaze u vezi sa tvrdnjama (iskazima) menadžmenta. Revizor ocenjuje kontrolni rizik za svaku tvrdnju u finasijskim izveštajima koje se odnose na sve značajne račune i obelodanjivanja u finasijskim izveštajima i obavlja testiranje kontrola da bi potvrdio ocenjivanja ispod maksimuma. Prilikom planiranja i obavljanja testiranja kontrola revizor može da uzme u obzir (razmotri) rezultate procedura koje su planirali ili obavili interni revizori. Na primer, delokrug internih revizora može da obuhvati testove kontrole sveukupnih (kompletnosti) dugovanja. Rezultati testiranja koje obavljaju interni revizori mogu da obezbede odgovarajuće informacije o efikasnosti kontrola, i promene prirodu, vreme i obim testiranja koje bi inače revizor trebalo da obavi.

5.3. Suštinske procedure

Neke procedure koje obavljaju interni revizori mogu da obezbede direktne dokaze o materijalno značajnim pogrešnim prikazivanjima tvrdnji u vezi sa specifičnim saldima na računima ili grupama transakcija. Na primer, interni revizori, kao deo svog posla, mogu da potvrde izvesna potraživanja i posmatraju (prate) izvesne fizičke zalihe. Rezultati ovih procedura (postupaka) mogu da obezbede dokaze koje revizor može da razmotri prilikom ograničavanja rizika koje se odnosi na otkrivanja za odgovarajuće tvrdnje. U skladu sa tim revizor može da promeni vreme (plan vremena) procedura za potvrđivanje, broj potraživanja koji treba potvrditi, ili broj lokacija fizičkih zaliha koje treba posmatrati (pratiti).

6. Uslovljenost korišćenja rada funkcije interne revizije njenim kvalitetom rada

- 1) Revizor treba da obavi procedure za ocenjivanje kvaliteta i efikasnosti rada internih revizora, koje značajno utiču na prirodu, vreme i obim procedura koje obavlja revizor. Priroda i obim procedura koje revizor treba da obavi prilikom ocenjivanja su stvar procene zavisno od obima efekta rada internih revizora na

- procedure koje obavlja revizor za značajna salda na računima ili grupe transakcija.
- 2) Prilikom izrade procedura za ocenjivanje revizor treba da razmotri faktore kao što su:
 - da li je delokrug rada internih revizora odgovarajući da se ispune ciljevi,
 - da li su programi revizije adekvatni,
 - da li radni papiri adekvatno dokumentuju obavljeni rad, uključujući dokaze o nadzoru i pregledu,
 - da li su zaključci odgovarajući u datim okolnostima i
 - da li su izveštaji konzistentni sa rezultatima obavljenog posla.
 - 3) Prilikom ocenjivanja revizor treba da testira izvestan deo rada internih revizora koji se odnosi na značajne tvrdnje u finansijskim izveštajima. Ovi testovi se mogu obavljati:
 - a) ispitivanjem nekih kontrola, transakcija, ili salda koje su interni revizori pregledali ili
 - b) ispitivanjem sličnih kontrola, transakcija ili salda koji u stvari nisu pregledani od strane internih revizora.
 - 4) Za postizanje zaključaka o radu internih revizora revizor treba da uporedi rezultate svojih testova sa rezultatima rada internih revizora. Obim ovog testiranja će zavisi od okolnosti i ono treba da budu adekvatno da bi omogućilo revizoru da oceni ukupan kvalitet i efikasnost rada interne revizije koji razmatra revizor.

6.1. Ocenjivanje kompetentnosti i objektivnosti internih revizora

- 1) Prilikom ocenjivanja kompetentnosti i objektivnosti revizor obično razmatra informacije dobijene iz prethodnog iskustva u funkciji interne revizije, iz diskusija sa menadžmentom, i iz nedavnog eksternog pregleda o kvalitetu, ukoliko se on obavlja, aktivnosti funkcije interne revizije. Revizor može takođe da koristi profesionalne standarde koji se odnose na internu reviziju kao kriterijume za obavljanje ocenjivanja. Revizor takođe razmatra potrebu da se testira efikasnost faktora koji se odnose na kompetentnost i efikasnost. Obim takvog testiranja će varirati posmatrano u svetlu budućeg efekta rada internih revizora na reviziju. Ukoliko revizor utvrdi da su interni revizori dovoljno kompetentni i objektivni on tada treba da razmotri na koji način se rad internih revizora može odraziti na reviziju.
- 2) Mera u kojoj status funkcije interne revizije u organizaciji i relevantne politike i procedure podržavaju objektivnost internih revizora i nivo kompetentnosti funkcije su od posebne važnosti za određivanje da li da se koriste rezultati rada funkcije, i u slučaju pozitivne odluke, prirodu i obim korišćenja rezultata rada funkcije u skladu sa okolnostima.

6.2. Kompetentnost internih revizora

- 1) Objektivnost se odnosi na mogućnost vršenja zadataka bez pristrasnosti, sukoba interesa ili neprimerenog uticaja koje utiču na profesionalno prosuđivanje. Faktori koji mogu da utiču na procenu eksternog revizora uključuju sledeće:
 1. Da li status funkcije interne revizije u organizaciji, uključujući ovlašćenja i odgovornost funkcije, podržava mogućnost funkcionisanja bez pristrasnosti, sukoba interesa ili negativnog uticaja koje utiču na profesionalno prosuđivanje. Na primer, da li funkcija interne revizije podnosi izveštaje licima ovlašćenim za upravljanje ili licu sa adekvatnim ovlašćenjima, ili ako funkcija podnosi izveštaje rukovodstvu, da li ima direktan pristup licima ovlašćenim za upravljanje;
 2. Da li je funkcija interne revizije oslobođena eventualnih sukobljenih odgovornosti, na primer, da li ima rukovodeće ili poslovne odgovornosti ili obaveze koje nisu u sklopu funkcije interne revizije;
 3. Da li lica ovlašćena za upravljanje nadziru donošenje odluka u vezi sa zapošljavanjem lica koja su deo funkcije interne revizije, na primer, da li određuju odgovarajuću politiku za obračun naknada;
 4. Da li postoje eventualna ograničenja funkcije interne revizije koja su postavljena od strane rukovodstva ili lica ovlašćenih za upravljanje, na primer u saopštavanju nalaza funkcije interne revizije eksternom revizoru; i
 5. Da li su interni revizori članovi relevantnih profesionalnih tela i da li je to članstvo uslovljeno njihovom usklađenošću sa relevantnim profesionalnim standardima koji se odnose na objektivnost, ili da li njihove interne politike imaju iste ciljeve.
- 2) Prilikom ocenjivanja kompetentnosti internih revizora revizor treba da obezbedi ili ažurira informacije iz prethodnih godina kada su u pitanju faktori kao što su:
 - nivo obrazovanja i profesionalno iskustvo internih revizora,
 - profesionalno potvrđivanje i stalno obrazovanje,
 - politike, programi i procedure koji se odnose na reviziju,
 - prakse koje se odnose na radne zadatke (dužnosti) internih revizora,
 - nadzor i obavljanje pregleda aktivnosti internih revizora,
 - kvalitet radnih papira, izveštaja i preporuka i
 - ocenjivanje rada internih revizora.

6.3. Objektivnost internih revizora

- 1) Kompetentnost funkcije interne revizije se odnosi na sticanje i održavanje znanja i veština funkcije u celini na nivou potrebnom da bi se omogućilo da se dodeljeni zadaci izvedu revnosno i u skladu sa primenljivim profesionalnim standardima.

Faktori koji mogu da utiču na donošenje odluke uključuje sledeće:

1. Da li funkcija interne revizije ima adekvatne i prikladne resurse u odnosu na veličinu klijenta revizije i prirodu njegovog poslovanja?
 2. Da li su utvrđene politike za zapošljavanje, obuku i dodeljivanje internih revizora pojedinim angažovanjima interne revizije?
 3. Da li interni revizori poseduju adekvatno tehničko znanje i kompetentnost u oblasti revizije? Relevantni kriterijumi koje eksterni revizor može da razmotri prilikom pravljenja procene mogu da uključuje, na primer, da li interni revizor poseduje relevantno profesionalno zvanje i iskustvo.
 4. Da li interni revizor poseduje potrebno znanje koje se odnosi na finansijsko izveštavanje klijenta revizije i primenljivi okvir finansijskog izveštavanja, te da li funkcija interne revizije poseduje neophodne veštine (na primer, poznavanje privredne grane) da bi mogla da vrši rad koji se odnosi na finansijske izveštaje klijenta revizije?
 5. Da li su interni revizor članovi relevantnih profesionalnih tela koja ih obavezuju na usklađenost sa relevantnim profesionalnim standardima uključujući kontinuiranu profesionalnu edukaciju?
- 2) Prilikom ocenjivanja objektivnosti internih revizora revizor treba da obezbedi ili ažurira informacije iz prethodnih godina u vezi faktora kao što su:
1. Organizacioni status internog revizora odgovornog za funkciju interne revizije, uključujući:
 - da li interni revizor podnosi izveštaj rukovodiocu koji poseduje adekvatan status da obezbedi širok delokrug revizije i adekvatno razmatranje nalaza i preporuka internih revizora i preduzimanje mera u vezi sa njima;
 - da li interni revizor ima direktan pristup i redovno izveštava bord direktora, odbor za reviziju ili odgovornog menadžera i
 - da li bord direktora, odbor za reviziju ili odgovorni menadžer vrši nadzor nad odlukama u vezi zapošljavanja internih revizora;
 2. Politike za održavanje (čuvanje) objektivnosti internih revizora u vezi sa oblastima koje su predmet revizije, uključujući:
 - politike koje zabranjuju internim revizorima da obavljaju reviziju oblasti gde njihovi rođaci zauzimaju važne pozicije ili pozicije osetljive za reviziju i
 - politike koje zabranjuju internim revizorima da obavljaju reviziju oblasti gde su nedavno bili angažovani ili se planira da im budu dodeljene odgovornosti u funkciji interne revizije.
 - 3) Ukoliko više status funkcije interne revizije u organizaciji i relevantne politike i procedure podržavaju objektivnost internih revizora i što je veći nivo kompetentnosti funkcije interne revizije, to je veća verovatnoća da će eksterni revizor koristiti rezultate rada funkcije interne revizije i u više oblasti. Međutim, status funkcije interne revizije u organizaciji i relevantne politike i procedure koje

adekvatno podržavaju objektivnost internih revizora ne mogu da nadomeste nedostatak kompetentnosti funkciji interne revizije. Isto tako, visok nivo kompetentnosti funkcije interne revizije ne može da nadomesti to što status funkcije interne revizije u organizaciji i relevantne politike i procedure adekvatno ne podržavaju objektivnost internih revizora. Kompetentnost i objektivnost funkcije interne revizije detaljnije su obrađeni u Standardima za profesionalnu funkciju interne revizije.

6.4. Sistematičan i disciplinovan pristup funkcije interne revizije

- 1) Pored kompetentnošću i objektivnosti da bi rad interne revizije bio korišćen revizor ispituje da li funkcija interne revizije primenjuje sistematičan i disciplinovan pristup procenjivanju i poboljšanju upravljanja rizikom i kontrolnih procesa. Sistematičan i disciplinovan pristup je sadržan u samoj definiciji interne revizije.
- 2) Primena sistematičnog i disciplinovanog pristupa planiranju, izvođenju, nadzoru, pregledu i dokumentovanju aktivnosti odvaja aktivnost funkcije interne revizije od ostalih kontrolnih aktivnosti nadzora koje se vrše unutar klijenta revizije.
- 3) Faktori koji mogu da utiču na eksternog revizora prilikom određivanja da li funkcija interne revizije primenjuje sistematičan i disciplinovan pristup uključuju:
 1. Postojanje, adekvatnost i korišćenje dokumentovanih postupaka ili smernica interne revizije kao što su procene rizika, programi rada, dokumentacija i izveštavanje, čija je priroda i obim usklađena sa veličinom klijenta revizije i okolnostima u kojima se on nalazi;
 2. Da li funkcija interne revizije poseduje adekvatne politike i procedure kontrole kvaliteta, na primer, kao što su politike i procedure navedene u Međunarodnom standardu kontrole kvaliteta (ISQC) 1 „Kontrola kvaliteta firmi koje vrše reviziju, pregled finansijskih informacija, druga angažovanja na osnovu kojih se pruža uveravanje i srodne usluge, koje su primenljive na funkciju interne revizije (kao što su one koje se odnose na rukovodstvo, ljudske resurse i performanse angažovanja) ili zahteve u pogledu kontrole kvaliteta u standardima donetim od strane relevantnih profesionalnih tela za interne revizore. Takva tela takođe mogu da donesu druge odgovarajuće zahteve kao što je vršenje periodičnih eksternih procena kvaliteta, a što je u konkretnom slučaju propisano Standardima za profesionalnu praksu interne revizije.

6.5. Korišćenja upitnika za upoznavanje i obavljanje ocenjivanja funkcije interne revizije

Sledeći ilustrativni primer upitnika obezbeđuje široku lepezu pitanja koja se odnose na upoznavanje i obavljanje preliminarog ocenjivanja funkcije interne revizije od strane eksternog revizora. Ne moraju sva pitanja biti relevantna za

svaki angažman za reviziju ili pregled, i upitnik nije planiran da bude iscrpan. Odgovori na sledeća pitanja mogu pomoći kod upoznavanja i obavljanja preliminarne ocenjivanja funkcije interne revizije.

Upitnik

Organizacioni status

1. Kome rukovodilac interne revizije podnosi izveštaj i da li je to odgovarajuće?
2. Da li oni koji su odgovorni za davanje mišljenja o internoj reviziji ne ograničavaju internu reviziju?
3. Da li je rukovodilac interne revizije oslobođen od:
 - (a) uticaja operativnog menadžmenta što bi se odrazilo na objektivnost rukovodioca interne revizije?
 - (b) operativne odgovornosti?
4. Da li rukovodilac interne revizije ima:
 - (a) direktan pristup (u slučaju potrebe):
 - upravnom odboru?
 - predsedavajućem upravnog odbora?
 - glavnom rukovodocu?
 - odboru za reviziju (ukoliko je primenjivo)?
 - (b) slobodu/fleksibilnost u odnosu na direktne instrukcije od strane onih zaduženih za upravljanje kada je u pitanju delokrug i usmeravanje revizijske aktivnosti?
 - (c) slobodu da redovno komunicira sa eksternim revizorom u vezi sa relevantnim pitanjima?
(Ukoliko odgovor na bilo koje od pitanja 3(a) ili (b) ili 4(a) do (c) je negativan, opišite kako se postiže i održava objektivnost).

Delokrug funkcije

5. (a) Da li interna revizija redovno ispituje kontrole svih značajnih računovodstvenih transakcija koje utiču na finansijski izveštaj? (Ukoliko ne, opišite oblasti koje nisu obuhvaćene internom revizijom).
- (b) Da li rukovodilac interne revizije ima fleksibilnost u pogledu korišćenja diskrecionog prava kada su u pitanju sugestije eksternog revizora koje se odnose na oblasti koje treba da budu uključene u program interne revizije?
- (c) Da li je u izveštajima i radnim papirima interne revizije naznačeno da interna revizija primenjuje profesionalni pristup revizorskim zadacima?
- (d) Da li iskustvo iz prošlosti pokazuje da je interna revizija bila u stanju da izvrši prethodne programe interne revizije?

6. (a) (i) Da li su u izveštajima interne revizije utvrđene slabosti/problemi i da li sadrže preporuke za unapređenja?
- (ii) Da li su ti izveštaji koji su dostavljeni odgovarajućem nivou onih koji su zaduženi za upravljanje, u stanju da postignu zadovoljavajuće revizijske rezultate?
- (iii) Da li su kopije svih izveštaja dostavljeni:
 - Predsedavajućem upravnog odbora ili glavnom rukovodiocu? i/ili
 - Odboru za reviziju (ukoliko je primenljivo)?
- (b) Da li su kopije svih izveštaja koji se odnose na računovodstvene i druge evidencije na raspolaganju eksternom revizoru?
- (Ukoliko se negativno odgovori na 6(a) ili (b) opišite metod izveštavanja).
7. (a) Da li postoji neki dokaz, na primer, u zapisniku sa sastanaka upravnog odbora i/ili odbora za reviziju da su izveštaji interne revizije razmatrani?
- (b) Da li postoji neki dokaz da je osoba sa višim ovlašćenjem, na primer, glavni rukovodilac, preduzela mere (akcije, aktivnosti) da se uveri da su preporuke interne revizije pravilno razmotrene?
- (Ukoliko je odgovor na 7(a) ili (b) negativan opišite process koji je obavljen da bi se obezbedilo da su izveštaji i preporuke interne revizije razmotreni).

Stručna kompetentnost

8. Da li je rukovodilac interne revizije profesionalno osposobljen revizor?
(Ukoliko nije, opišite kvalifikacije što se tiče obrazovanja i iskustva za tu poziciju).
9. (a) Da li politike klijenta revizije koje se odnose na angažovanje osoblja i/ili unapređenje/transfer za internu reviziju zahtevaju:
 - (i) fakultetsko obrazovanje?
 - (ii) formalne profesionalne kvalifikacije?
 - (iii) ranije iskustvo u oblasti interne revizije?
- (b) Da li klijent revizije obezbeđuje osoblju interne revizije mogućnosti da održavaju profesionalnu kompetentnost, na primer, stimulišući ih:
 - (i) internom obukom za osoblje?
 - (ii) da pohađaju eksterne kurseve za obuku i profesionalne kurseve?
10. Da li zadaci (dužnosti) koji su preuzeti odražavaju dužnosti sa poverenjem (što se tiče upravljanja) u internu reviziju, i obezbeđuju iskustvo revizijskom radu?
11. Da li izveštaji koje sastavlja interna revizija odražavaju dobro poznavanje preuzetog revizijskog zadatka i donošenje valjanih zaključaka?
12. Da li klijent revizije ima široku funkciju interne revizije, da li ona sadrži adekvatan broj profesionalno obučanih/iskusnih revizora?

Dužna profesionalna pažnja

13. (a) Da li interna revizija ima priručnik procedura u kojem su jasno opisane odgovornosti osoblja i revizijske procedure koje se odnose na dokumentaciju?
(b) Da li rad interne revizije kontrolišu i nadziru menadžeri ili supervizori odgovorni rukovodiocu odeljenja, od kojih svako nadzire rad dodeljenog im osoblja?
14. (a) Da li interna revizija koristi programe revizije u pismenoj formi koji su sastavljeni u skladu sa odgovarajućim profesionalnim standardima i praksom?
(b) Da li su pripremljeni sveobuhvatni programi revizije za sve angažmane interne revizije?
15. (a) Da li interna revizija sastavlja radne papire da bi evidentirala obavljen posao i donesene zaključke?
(b) Da li radne papire pregleda odgovarajuće osoblje interne revizije?
16. Tamo gde aktivnost interne revizije delimično ili u potpunosti koristi treće lice (provajdera) da li je odnos između organizacije i trećeg lica (provajdera) odgovarajući i dobro sproveden?
(Ukoliko je odgovor na bilo koje pitanje od 13 do 16 negativan opišite proces koji je korišćen za planiranje, superviziju, pregled i dokumentovanje rada interne revizije).

7. Koordinisanje revizijskog rada sa internim revizorima

- 1) Kada eksterni revizor utvrdi da funkcija interne revizije zadovoljava standarde eksternog revizora koji se odnose na kvalitet rada, revizija se može planirati i koordinisati. Ako planira da koristi rezultate rada interne revizije eksterni revizor treba da razmotri nameravani plan rada interne revizije za posmatrani izveštajni period i prodiskutuje ga u, što je moguće, ranijoj fazi revizije. Kada rad interne revizije treba da bude faktor u određivanju vrste, vremena i nivoa postupaka eksternog revizora, poželjno je da se interni i eksterni revizor unapred dogovore o vremenu izvršavanja takvog rada, nivou obuhvatanja revizijom, nivou materijalnosti i predloženim metodama za izbor uzoraka, dokumentovanju izvršenog posla i postupcima pregleda i izveštavanja.
- 2) Ukoliko se očekuje da rad internih revizora ima efekta na procedure revizora može biti efikasno da revizor i interni revizori koordiniraju svoj rad:
 - održavanjem periodičnih sastanaka,
 - planiranjem vremena rada revizije,
 - obezbeđivanjem pristupa radnim papirima internih revizora,
 - obavljanjem pregleda izveštaja o reviziji i
 - diskutovanjem o mogućim problemima u oblasti računovodstva i revizije.

- 3) Prilikom diskutovanja sa funkcijom interne revizije o planiranom korišćenju rezultata njihovog rada kao osnove za koordinaciju respektivnih aktivnosti, može biti korisno da se obrati pažnja na sledeće elemente:
- vreme izvršavanja takvog rada,
 - prirodu izvršenog rada,
 - obuhvat revizije,
 - materijalni značaj za finansijske izveštaje u celini (i, kada je to primenljivo, nivo ili nivo materijalnog značaja za određene klase transakcija, salda računa ili obelodanjivanja) i materijalnost performansi,
 - predložene metode za izbor stavki,
 - dokumentacija o obavljenom poslu i
 - postupke pregleda i izveštavanja.
- 4) Koordinacija između eksternog revizora i internih revizora može biti najuspešnija kada:
- se sastanci održavaju u odgovarajućim razmacima tokom čitavog perioda;
 - eksterni revizor informiše funkciju interne revizije o svim značajnim pitanjima koja mogu uticati na tu funkciju; i
 - se eksterni revizor obaveštava relevantnim izveštajima interne revizije i može da im pristupi; kada se informiše o svim značajnim pitanjima koja zapaze interni revizori i kada takva pitanja mogu da utiču na angažovanje eksternog revizora.
- 5) Komunikacija sa funkcijom interne revizije tokom angažovanja može da pruži priliku internim revizorima da skrenu pažnju eksternim revizorima na pitanja koja mogu da utiču na rad eksternog revizora. Eksterni revizor tada može da razmotri te informacije prilikom identifikacije i procene rizika od materijalno pogrešnog iskaza. Osim toga, ako te informacije ukazuju na veći rizik od materijalno pogrešnog iskaza u finansijskim izveštajima ili na bilo kakvu stvarnu, moguću ili navodnu kriminalnu radnju, eksterni revizor može to da razmotri prilikom identifikacije rizika od materijalno pogrešnog iskaza usled kriminalne radnje.

7.1. Nivo uticaja rada internih revizora

- 1) Čak i ako rad internih revizora može da ima uticaja na procedure revizora revizor treba da obavi procedure da bi dobio dovoljno odgovarajućih dokaza da potkrepi izveštaj revizora. Dokazi koji se dobiju preko direktnog ličnog iskustva revizora, uključujući fizičko ispitivanje, posmatranje, procenjivanje i inspekciju, su obično sveobuhvatniji od informacija dobijenih na indirektan način.
- 2) Odgovornost za izveštavanje o finansijskim izveštajima je samo revizorova. Za razliku od situacije u kojoj revizor koristi rad drugih nezavisnih revizora, ova

odgovornost se ne može deliti sa internim revizorima. Pošto revizor ima krajnju odgovornost da izrazi mišljenje o finansijskim izveštajima, mišljenja o ocenjivanjima inherentnih i kontrolnih rizika, materijalni značaj pogrešnog prikazivanja, adekvatnost obavljenih testova, ocenjivanje značajnih računovodstvenih procena, i druge stvari koje utiču na izveštaj revizora treba uvek da budu odgovornost revizora.

- 3) Prilikom vršenja prosuđivanja o nivou uticaja rada internih revizora na revizorove procedure, revizor razmatra sledeće:
 - a) materijalni značaj iznosa u finansijskim izveštajima, tj., salda na računima ili grupa transakcija,
 - b) rizik (koji se sastoji od inherentnog i kontrolnog rizika) materijalno značajnog pogrešnog prikazivanja tvrdnji koje se odnose na ove iznose u finansijskim izveštajima i
 - c) stepen subjektivnosti prilikom ocenjivanja revizijskih dokaza sakupljenih za potkrepljivanje tvrdnji.
- 4) Kako se materijalni značaj iznosa u finansijskim izveštajima povećava i rizik od materijalno značajnog lažnog prikazivanja ili stepen subjektivnosti povećava, potreba da revizor obavi svoje sopstveno testiranje tvrdnji se povećava. Kako se ovi faktori smanjuju potreba revizora da obavi svoje testiranje tvrdnji se smanjuje.
- 5) Za tvrdnje koje se odnose na materijalno značajne iznose u finansijskim izveštajima gde je rizik od materijalno značajnog pogrešnog prikazivanja ili stepen subjektivnosti ti prilikom ocenjivanja revizijskih dokaza visok, revizor treba da obavi dovoljno procedura da bi ispunio odgovornosti prethodno navedeno. Prilikom utvrđivanja ovih procedura revizor razmatra rezultate rada (testova kontrola ili suštinskih testova) koje su obavili interni revizori u vezi sa tim posebnim tvrdnjama. Međutim, za takve tvrdnje, razmatranjem samo rada internih revizora ne može da se smanji revizijski rizik na prihvatljiv nivo da bi se eliminisala potreba da testove tih tvrdnji obavi direktno revizor. Tvrdnje koje se odnose na vrednovanje sredstava i obaveza koje uključuje značajne računovodstvene procene, i postojanje i obelodanjivanje transakcija odgovarajućih strana, nepredviđene (moguće) obaveze, neizvesnosti, i sledeći (naknadni) događaji, predstavljaju primere tvrdnji koje mogu imati visok rizik od materijalno značajnog pogrešnog prikazivanja ili mogu uključivati visok stepen subjektivnosti prilikom ocenjivanja revizijskih dokaza. S druge strane, za izvesne tvrdnje koje se odnose na manje materijalno značajne iznose u finansijskim izveštajima gde je rizik od materijalno značajnog pogrešnog prikazivanja ili stepen subjektivnosti prilikom ocenjivanja revizijskih dokaza nizak, revizor može da utvrdi, posle razmatranja okolnosti i rezultata rada (testova kontrole ili suštinskih testova) koje su obavili interni revizori u vezi sa tim posebnim tvrdnjama, da se revizijski rizik smanjio na prihvatljiv nivo i da testiranje tvrdnji direktno od strane revizora nije neophodno. Tvrdnje koje se odnose na postojanje gotovine, unapred plaćenih sredstava, i nove nabavke osnovnih sredstava su primeri tvrdnji koje mogu imati nizak nivo rizika od mate-

rijalno značajnog pogrešnog prikazivanja ili uključuju nizak stepen subjektivnosti prilikom ocenjivanja revizijskih dokaza.

7.2. Obezbeđivanje direktne pomoći revizoru

- 1) Prilikom obavljanje revizije revizor može da traži direktnu pomoć od internih revizora. Ova direktna pomoć se odnosi na rad koji revizor posebno zahteva od internih reizora da obave da bi se ispunio izvestan aspekt revizorovog rada. Na primer, interni revizori mogu da pomognu revizoru da se upozna sa internom kontrolom ili prilikom obavljanja testova kontrola ili suštinskih testova, u skladu sa smernicama o odgovornosti revizora. Kada se obezbeđuje direktna pomoć revizor treba da oceni kompetentnost i objektivnost internih revizora i da nadzire, pregleda, oceni i testira rad koji obavljaju interni revizori do nivoa koji je odgovarajući za date okolnosti (uslove). Revizor treba da informiše interne revizore o njihovim odgovornostima, ciljevima procedura koje treba da obave, i stvarima (pitanjima, problemima) koje mogu da utiču na prirodu, vreme i obim revizijskih procedura, kao što su mogući računovodstveni i revizijski problemi odnosno pitanja. Revizor takođe treba da informiše interne revizore na sve značajne računovodstvene i revizijske probleme koji su utvrđeni u toku revizije, a koji su bili od značaja za revizora.
- 2) Kada eksterni revizor planira da koristi interne revizore za direktnu pomoć u obavljanju revizije, on ima obavezu da oceni postojanje i značaj opasnosti (pretnji) da se ugrozi objektivnost internih revizora, i da oceni nivo kompetentnosti internih revizora koji će obezbeđivati takvu pomoć.
- 3) Ocenjivanje od strane eksternog revizora postojanja i značaja pretnji za ugrožavanje objektivnosti internih revizora će obuhvatati ispitivanje internih revizora o interesima i odnosima koji mogu stvoriti pretnju za njihovu objektivnost.
- 4) Eksterni revizor neće koristiti internog revizora za pružanje direktne pomoći ukoliko:
 - a) postoje značajne opasnosti za ugrožavanje objektivnosti internog revizora; ili
 - b) interni revizor ne poseduje dovoljnu kompetentnost da obavlja predloženi posao.
- 5) Objektivnost se odnosi na sposobnost da se obavlja predloženi posao bez omogućavanja pristrasnosti, sukoba interesa ili neopravdanog uticaja drugih da prevladaju nad profesionalnim rasuđivanjem. Prilikom ocenjivanja postojanja i značaja opasnosti za ugrožavanje objektivnosti internog revizora sledeći faktori mogu biti relevantni:
 - stepen do kojeg organizacioni status funkcije interne revizije i relevantne politike i procedure podržavaju objektivnost internih revizora,
 - porodični i lični odnosi sa pojedincima koji rade ili su odgovorni za aspekt klijenta revizije na koji se rad odnosi,

- povezanost sa sektorom ili odeljenjem klijenta revizije na koji se rad odnosi i
 - značajni finansijski interesi u klijent revizijeu pored naknada prema uslovima konzistentnim sa onim koji se primenjuju na druge zaposlene na sličnom nivou.
- 6) Mogu takođe postojati neke okolnosti u kojima značaj opasnosti (pretnji) za ugrožavanje objektivnosti internog revizora je takav da ne postoje zaštite koje bi ih mogle smanjiti na prihvatljiv nivo.
- 7) Eksterni revizor neće koristiti interne revizore za obezbeđivanje direktne pomoći u obavljanju procedura:
- a) Koja uključuju stvaranje značajnih prosuđivanja u reviziji;
 - b) Koje se odnose na više procenjene rizike materijalno značajnih pogrešnih prikazivanja gde je procena koja se zahteva prilikom obavljanja relevantnih revizijskih procedura ili prilikom ocenjivanja revizijskih dokaza viša od ograničene;
 - c) Koje se odnose na rad u koji su interni revizori bili uključeni i o kojem je već ili će biti obavešten menadžment ili oni koji su odgovorni za upravljanje funkcijom interne revizije; ili
 - d) Koje se odnose na odluke koje donosi eksterni revizor u skladu sa ovim ISA u vezi sa funkcijom interne revizije i korišćenjem njihovog rada ili direktne pomoći.
- 8) Pošto eksterni revizor ima isključivu odgovornost za izraženo revizijsko mišljenje, eksterni revizor mora da vrši značajna prosuđivanja u revizijskom angažovanju. Značajno prosuđivanje uključuje procenu:
- rizika od materijalno značajnog pogrešnog iskaza,
 - dovoljnosti izvršenih testiranja,
 - prikladnosti korišćenja pretpostavke stalnosti poslovanja od strane rukovodstva,
 - značajnih računovodstvenih procena i
 - adekvatnosti obelodanjivanja u finansijskim izveštajima i ostalih pitanja koja utiču na izveštaj revizora.
- 9) Nivo procenjivanja i rizik materijalno značajnih pogrešnih prikazivanja su takođe relevantni za utvrđivanje poslova koji mogu biti dodeljeni internim revizorima za pružanje direktne pomoći. Na primer, u uslovima gde vrednost potraživanja se ocenjuje kao oblast višeg rizika, eksterni revizor može da poveri proveru tačnosti zastarelosti potraživanja internom revizoru za pružanje direktne pomoći. Međutim, pošto ocenjivanje adekvatnosti rezerve na bazi zastarelosti potraživanja će zahtevati više od ograničene procene, ne bi bilo odgovarajuće dodeliti ove procedure internom revizoru za pružanje direktne pomoći. Uprkos rukovođenju, nadzoru i obavljanju pregleda od strane eksternog revizora prekomerno korišćenje internih revizora za pružanje direktne pomoći može uticati na zapažanja koja se odnose na nezavisnost angažmana interne revizije.

- 10) Revizor treba da utvrdi prirodu i obim poslova koji mogu biti dodeljeni internim revizorima. Prilikom utvrđivanja prirode poslova koji mogu biti dodeljeni internim revizorima eksterni revizor vodi računa da ograniči te poslove na one oblasti koje bi bile odgovarajuće. Primeri aktivnosti koje ne bi bile odgovarajuće za korišćenje internih revizora za pružanje direktne pomoći obuhvataju sledeće:
 - Diskusije o rizicima koje se odnose na prevare. Međutim, eksterni revizori mogu postavljati pitanja internim revizorima o rizicima koji se odnose na prevare u organizaciji u skladu sa *MSR 315*.
 - Utvrđivanje neobjavljenih revizijskih procedura kako je opisano u *MSR 240*.
- 11) Eksterni revizor će rukovoditi, nadzirati i obavljati pregled rada koji obavljaju interni revizori za vreme angažmana u skladu sa *MSR 220*. Rukovođenje, nadzor i obavljanje pregleda od strane revizora rada koji su obavili interni revizori će biti dovoljni da se eksterni revizor uveri da li su interni revizori obezbedili dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza kao podršku za donošenje zaključaka na osnovu tog rada.

8. Dokumentovanje korišćenja rada internih revizora

- 1) Ukoliko eksterni revizor koristi rezultate rada funkcije interne revizije on će u revizijsku dokumentaciju uključiti sledeće:
 - a) procenu:
 - da li status funkcije interne revizije u organizaciji i relevantne politike i procedure adekvatno podržavaju objektivnost internih revizora;
 - nivoa kompetentnosti funkcije; i
 - da li funkcija primenjuje sistematičan i disciplinovan pristup, uključujući kontrolu kvaliteta;
 - b) prirodu i obim korišćenog rada, kao i osnovu za tu odluku; i
 - c) revizijske postupke izvršene od strane eksternog revizora u cilju procene adekvatnosti izvršenog rada.
- 2) Ukoliko eksterni revizor koristi interne revizore za pružanje direktne pomoći za obavljanje revizije on će uključiti sledeće u dokumentaciju o reviziji:
 - a) ocenjivanje postojanja i značaja pretnji za objektivnost internih revizora, i nivoa kompetentnosti internih revizora koji se koriste za pružanje direktne pomoći;
 - b) osnovu za odlučivanje o prirodi i obimu rada koji obavljaju interni revizori;
 - c) ko je obavio pregled obavljenog rada i datum i obim tog pregleda u skladu sa *MSR 230*;
 - d) saglasnosti u pismenoj formi dobijene od ovlašćenog predstavnika klijenta revizije i internih revizora; i
 - e) radne papire koje su sastavili interni revizori koji su obezbedili direktnu pomoć u revizijskom angažmanu.

MEĐUNARODNI STANDARD REVIZIJE 620

KORIŠĆENJE RADA REVIZOROVOG STRUČNJAKA

1. Uvodne napomene

1) *Međunarodni standard revizije 620 Korišćenje rada revizorovog stručnjaka* (u daljem tekstu: *Standard*) usvojio je **Odbor za međunarodne standarde revizije i uveravanja** (International Auditing and Assurance Standards Board - **IAASB**) (IAASB, 2015). *Standard* primenjuju eksterni revizori pri obavljanju revizije godišnjih finansijskih izveštaja opšte namene.

2) Za razumevanje i primenu *Standarda* neophodno je znati značenje sledećih termina:

1. **Stručnjak** - za svrhe *Standarda* *stručnjak* je fizičko ili pravno lice koji poseduju posebne veštine, znanja i iskustva u određenoj oblasti, osim računovodstva i revizije²⁵; na primer, pod *stručnjakom* se u smislu *Standarda* podrazumeva procenitelj nekretnina, ovlašćeni aktuar, geodeta i sl.

Stručnjak može biti:

- 1/ angažovan od strane klijenta revizije - na primer, klijent revizije angažuje nezavisnog procenitelja da mu proceni fer vrednost nekretnina; ili
- 2/ zaposlen kod klijenta - na primer, zaposleni inženjer građevinske struke klijenta revizije je uradio procenu fer vrednosti klijentovih nekretnina; ili
- 3/ angažovan od strane revizora - na primer, revizor angažuje nezavisnog procenitelja da proveru realnost fer vrednosti nekretnina iskazanih u finansijskim izveštajima (koji su predmet revizije); ili
- 4/ zaposlen u društvu za reviziju - na primer, kod revizora je zaposlen inženjer građevinske struke i on vrši proveru realnosti fer vrednosti nekretnina iskazanih u finansijskim izveštajima (koji su predmet revizije).

Stručnjaci iz tački 3/ i 4/ predstavljaju stručnjake koji su u delokrugu *Standarda*.

2. **Revizijski dokaz** je informacija koju je revizor koristio pri izvođenju zaključaka na kojima zasniva mišljenje. Revizijski dokazi obuhvataju:

25 Isključivanje lica iz oblasti računovodstva i revizije iz definicije "*stručnjaka*" ne znači da oni nisu stručnjaci, već da takva lica nisu u delokrugu *Standarda* – u suštini isključuje se situacija da revizor nije osposobljen za poslove revizije i da za obavljanje svojih poslova mora zbog toga angažovati drugog revizora (ista bi situacija bila i kod računovođe). Naravno, podrazumeva se da postoje specifične situacije u kojima revizor mora potražiti pomoć od drugog revizora (stručnijeg ili iskusnijeg).

- 1/ informacije sadržane u računovodstvenim evidencijama klijenta revizije koje predstavljaju podlogu za sastavljanje finansijskih izveštaja - *na primer, analitičke kartice, popisne liste i sl*; kao i
 - 2/ druge informacije - *na primer, pravna dokumentacija klijenta revizije.*
- 3. Profesionalna kompetentnost *stručnjaka*** je jedna od njegovih kvalitativnih profesionalnih karakteristika. Ona se iskazuje (i dokazuje):
- profesionalnim sertifikatima, licencama ili članstvom u odgovarajućoj profesionalnoj organizaciji i
 - iskustvom i ugledom u oblasti za koju revizor traži revizijski dokaz.
- Sem profesionalne kompetentnosti *stručnjaka*, njegove kvalitativne profesionalne karakteristike su i nezavisnost, objektivnost, poštenje i sl.
- 3) *Standard* se primenjuje pri reviziji finansijskih izveštaja za periode koji počinju na dan ili posle 15. decembra 2009. godine.
- 4) **Delokrug *Standarda*** – *Standard* se bavi revizorovim odgovornostima u vezi s radom pojedinca ili organizacije za ekspertize izvan područja računovodstva ili revizije, kada se njihov rad koristi kako bi pomogao revizoru u pribavljanju dovoljnih i adekvatnih revizijskih dokaza. *Standard* se ne odnosi na:
1. situacije u kojima angažovani tim uključuje članove ili se konsultuje sa osobom ili organizacijom za ekspertize iz područja računovodstva ili revizije,
 2. revizorovo korišćenje rada pojedinaca ili organizacija s ekspertskim znanjima i veštinama u područjima različitim od računovodstva ili revizije, čiji je rad u tim područjima koristio klijent revizije kako bi mu pomogao u izradi njegovih finansijskih izveštaja (što je regulisano *MRS 500*).

2. Cilj Standarda

Standardom su postavljeni ciljevi revizora:

1. da utvrdi hoće li koristiti rad svoga stručnjaka i
2. ako će koristiti rad svog stručnjaka, da utvrdi da li je rad stručnjaka prikladan za svrhe revizije.

3. Zahtevi Standarda

3.1. Utvrđivanje potrebe za revizorovim stručnjakom

- 1) Revizorovo obrazovanje i iskustvo mu omogućavaju da bude upoznat sa opštim pitanjima koja se tiču poslovanja klijenta revizije, ali od revizora ne treba očekivati da poseduje stručna znanja koja poseduju lica koja su obučavana ili poseduju kvalifikacije za angažovanje u praksi u drugim profesijama ili zanimanjima, kao

što su aktuari ili inženjeri: *tako na primer, ako se klijent revizije bavi preradom voća, revizor može shvatiti šta i kako klijent revizije proizvodi, šta se i zašto troši u procesu poslovanja i sl. Međutim, revizor ne može (i nema potrebe) da ima znanja o samom tehnološkom postupku u smislu na kojoj temperaturi i koliko dugo se vrši pasterizacija, kako se vrši homogenizacija mase, na kakav način se uništavaju mikroorganizmi, kako uraditi hemijsku i mikrobiološku analizu gotovog proizvoda i dr.*

- 2) Pri sticanju razumevanja poslovanja klijenta revizije i sprovođenja prikladnih revizijskih postupaka kao odgovor na procenjene rizike, revizor može zaključiti da je tokom revizije potrebno pribaviti revizijski dokaz u formi izveštaja, mišljenja, procene ili izjave *stručnjaka*. Ovo pribavljanje revizijskih dokaza revizor može uraditi samostalno ili u saradnji sa klijentom revizije. Mogu se navesti sledeći primeri:
 1. procene određenih vrsta sredstava: *na primer, zemljišta i zgrada, mašina i postrojenja, umetničkih dela, i dragog kamenja,*
 2. utvrđivanje količina i fizičkog stanja sredstava: *na primer iskopanih ruda na zalihama, podzemnih rezervi minerala i nafte i preostalog korisnog veka mašina i postrojenja,*
 3. kvantifikovanje iznosa korišćenjem specijalizovanih tehnika ili metoda: *na primer, procena aktuarskom metodom iznosa rezervisanja za otpremine zaposlenima,*
 4. utvrđivanje stepena završenih poslova i poslova koji tek treba da se završe po ugovorima čije je izvršenje u toku: *na primer, u građevinarstvu je neophodno na kraju izveštajnog perioda proceniti stepen završenosti objekta koji se gradi,*
 5. mišljenja pravnika koja se odnose na tumačenje ugovora, akata i propisa: *na primer, ugovor koji u sebi sadrži elemente ugovora o osiguranju.*
- 3) Prilikom utvrđivanja potrebe za korišćenjem rada *stručnjaka*, revizor treba da razmotri:
 1. znanja i prethodno iskustvo tima koji radi na angažovanju u vezi sa pitanjem koje se razmatra: *na primer, ukoliko je procenu fer vrednosti radio procenitelj koji nema skorije iskustvo u proceni takve vrste nekretnina veća je potreba za angažovanjem odgovarajućeg stručnjaka da proveri urađenu procenu;*
 2. rizik od materijalno pogrešnog iskazivanja, zasnovan na prirodi, složenosti i materijalnosti pitanja koje se razmatra: *na primer, kod procene opreme čije su cene poznate na aktivnom tržištu manja je verovatnoća greške nego kod procene velikih i specifičnih nekretnina kojima se ne trguje na aktivnom tržištu; u tom smislu ukoliko je veći rizik od materijalno pogrešnog iskazivanja (zbog prirode, složenosti i materijalnosti sredstva ili obaveze) a procenitelji koji su za potrebe klijenta radili procenu nisu po svojim kvalifikacijama na nivou tog rizika, veća je potreba da revizor angažuje odgovarajućeg stručnjaka; i*
 3. količine i kvaliteta drugih revizijskih dokaza za koje se očekuje da će biti pribavljeni: *na primer, ukoliko je klijent revizije nakon datuma bilansa a do*

datuma izveštaja revizora prodao nezavisnoj strani nekretninu koja je u finansijskim izveštajima iskazana po fer vrednosti, revizor ima tržišnu potvrdu iskazane vrednosti (njenu prodajnu cenu).

- 4) Kada revizor koristi rad *stručnjaka* zaposlenog u revizorskoj firmi, taj rad se koristi u svojstvu *stručnjaka*, a ne kao pomoć reviziji (primer pomoći reviziji mogu biti usluge daktilografa, koričenja i sl.). Shodno tome, u takvim okolnostima revizor treba da primeni postupke koji se odnose na rad i nalaze zaposlenih u društvu za reviziju, ali nije uobičajeno da, za svako angažovanje, ocenjuje znanje i veštinu zaposlenog *stručnjaka*.

3.2. Vrste, vremenski raspored i obim revizijskih postupaka

Vrste, vremenski raspored i obim revizorskih postupaka u vezi sa zahtevima *Standarda* razlikuju se u zavisnosti od konkretnih okolnosti. Pri utvrđivanju vrsta, vremenskog rasporeda i obima takvih postupaka revizor će razmotriti:

1. vrstu problematike na koju se odnosi rad *stručnjaka*,
2. rizike značajnih pogrešnih prikazivanja u području na koje se odnosi rad *stručnjaka*,
3. značajnost rada *stručnjaka* u kontekstu celokupne revizije,
4. revizorovo znanje i iskustvo iz prethodnih angažmana *stručnjaka* i
5. da li je *stručnjak* podvrgnut politikama i postupcima kontrole kvalitete revizorskog preduzeća.

3.3. Kompetentnost, sposobnost i objektivnost stručnjaka

- 1) Kada planira da koristi rezultate rada *stručnjaka* revizor treba da oceni njegovu profesionalnu kompetentnost i objektivnost. Rizik da će objektivnost *stručnjaka* biti ugrožena se povećava kada je on:
 1. zaposlen kod klijenta revizije (u bilo kom obliku radnog odnosa) ili
 2. na neki drugi način povezan sa klijentom revizije:
 - 1/ ako je finansijski zavistan od klijenta revizije – revizor može proveriti da li je *stručnjaku* dat kredit ili neka pozajmica i pod kojim uslovima; ili
 - 2/ ako ima uloženi kapital kod klijenta revizije – revizor može proveriti u spisku akcionara da li je među njima angažovani *stručnjak*.
- 2) Ako revizor ima sumnji u pogledu kompetentnosti i/ili objektivnosti *stručnjaka* treba sa rukovodstvom klijenta revizije da prodiskutuje o bilo kojim svojim rezervama u tom pogledu i da oceni da li se iz rada *stručnjaka* može pribaviti zadovoljavajući revizijski dokaz. Dakle, ako je *stručnjak* zaposlen kod klijenta revizije ili postoje činjenice koje ukazuju na to da je ugrožena njegova objektivnost, ne bi bilo ispravno da revizor po automatizmu odbaci njegov rad i da to

direktno utiče na njegovo mišljenje. Kao što smo rekli, prvo treba u razgovoru sa rukovodstvom klijenta revizije da razjasni okolnosti oko angažovanja *stručnjaka*. Nakon razgovora sa rukovodstvom revizor može proceniti da li je potrebno da preduzme dodatne postupke revizije ili da zatraži revizijske dokaze od drugog *stručnjaka* (koji bi proverili rad i rezultate rada prethodnog *stručnjaka*).

3.4. Sticanje razumevanja područja rada revizorovog *stručnjaka*

- 1) Revizor treba da pribavi zadovoljavajući revizijski dokaz da je delokrug rada *stručnjaka* odgovarajući za svrhe revizije.

Jedan od načina pribavljanja revizijskih dokaza u vezi sa radom *stručnjaka* je pregled uslova njegovog angažovanja. Ti uslovi su najčešće sadržani u pisanim instrukcijama *stručnjaku* koje mu daje klijent revizije (instrukcije mogu biti sadržane u ugovoru o obavljanju posla ili nekom drugom pratećem dokumentu). Takve instrukcije *stručnjaku* mogu obuhvatiti pitanja kao što su:

1. svrha i delokrug rada *stručnjaka* – na primer, procena fer vrednosti investicionih nekretnina radi njihovog knjigovodstvenog obuhvatanja;
2. opšte smernice u pogledu specifičnih pitanja za koja revizor očekuje da budu obuhvaćena izveštajem *stručnjaka* – na primer, *stručnjak* u svom izveštaju mora objasniti prirodu pretpostavki i ostalih neizvesnosti konkretnih procena, osetljivost knjigovodstvenih vrednosti na metode, pretpostavke i konkretne procene na kojima se zasniva njihovo izračunavanje, uključujući razloge za tu osetljivost, očekivani ishod neizvesnosti i domet razumno mogućeg ishoda u narednom izveštajnom periodu u vezi sa knjigovodstvenim vrednostima sredstava i obaveza koje se nalaze pod njihovim uticajem itd;
3. objašnjenja izmena u vezi sa prošlim pretpostavkama koje se odnose na ta sredstva i obaveze, ako neizvesnost i dalje postoji – na primer, ukoliko je procenitelj investicione nekretnine i u prethodnom izveštajnom periodu procenjivao njenu fer vrednost, a u tekućem izveštajnom periodu je došlo do značajnih promena na tržištu tih nekretninadavanja mora u tekućoj proceni objasniti vrstu, intenzitet i razloge za te promene;
4. namena za koju će revizor koristiti rad *stručnjaka*, uključujući moguće saopštavanje trećim licima identiteta i stepena uključivanja *stručnjaka* – na primer: Usluge procenitelja biće korišćene za proveru realnosti fer vrednosti investicionih nekretnina iskazanih u finansijskim izveštajima koji su predmet revizije. U izveštaju nezavisnog revizora biće navedeni osnovni podaci o angažovanom procenitelju i delokrugu njegovog angažovanja;
5. stepen pristupa *stručnjaka* odgovarajućim evidencijama i datotekama – na primer, revizor treba da proveri da li je *stručnjak* bio u situaciji da koristi podatke iz knjigovodstva, kao i tehničke specifikacije i uslove korišćenja sredstava koje je procenjivao;

6. razjašnjavanje povezanosti *stručnjaka* sa klijentom revizije, ukoliko postoji – *na primer, stručnjak je zaposlen kod klijenta revizije a dokaz je njegov ugovor o radu sa klijentom revizije;*
 7. tajnost informacija klijenta revizije – *na primer, moguće je da procenitelju ne budu stavljeni na raspolaganje svi podaci, jer se smatraju poslovnom tajnom klijenta revizije; takvo ograničenje u radu procenitelja bitno je za prosuđivanje revizora o pouzdanosti rezultata rada procenitelja;*
 8. informacije u pogledu pretpostavki i metoda koje nameravaju da se koriste od strane *stručnjaka* i njihova konzistentnost sa onim korišćenim u prethodnim periodima – *na primer, revizor se pri poceni fer vrednosti investicionih nekretnina opredeljuje da primenjuje metodu prinosne vrednosti, koju je primenjivao i u prethodnom izveštajnom periodu, što podrazumeva da su mu neophodni podaci o načinu korišćenja nekretnine, troškovima korišćenja, visini diskontne stope i sl.*
- 2) U slučaju da ova pitanja nisu kao instrukcije jasno izneta u pisanoj formi *stručnjaku*, revizor može komunicirati direktno sa njim da bi pribavio revizijski dokaz u vezi sa njima. U slučaju da se klijent revizije protivi toj komunikaciji revizor to treba da tretira kao ograničenje u obimu revizije postavljeno od strane rukovodstva klijenta revizije.

Sem toga, pri sticanju razumevanja u vezi sa klijentom revizije, revizor razmatra da li u diskusiju koja se vodi u okviru tima o podložnosti finansijskih izveštaja klijenta revizije materijalnim greškama treba uključiti *stručnjaka*.

3.5. Sporazum sa revizorovim stručnjakom,

Revizor treba sa stručnjakom da u pisanom obliku usaglasi sledeća pitanja:

1. vrstu, delokrug i ciljeve angažovanja stručnjaka,
2. ulogu i odgovornost revizora, kao i ulogu i odgovornost stručnjaka,
3. vrste, vremenski raspored i obim komunikacije između revizora i tog stručnjaka, uključujući oblik izveštaja koji će dati stručnjak i
4. potrebu da se revizorov stručnjak zahteva poverljivosti.

3.6. Ocenjivanje adekvatnosti rada revizorovog stručnjaka

- 1) Revizor treba da oceni da li je u odnosu na tvrdnju iznetu u finansijskim izveštajima rad *stručnjaka* odgovarajući kao revizijski dokaz. To uključuje ocenu da li se suština *stručnjakovih* nalaza pravilno odražava u finansijskim izveštajima ili da li njegovi nalazi potkrepljuju tvrdnje i razmatranje:
 - izvora korišćenih podataka,
 - korišćenih pretpostavki i metoda i njihove konzistentnosti sa *prethodnim izveštajnim periodima*,

- rezultata rada *stručnjaka* u svetlu revizorovog opšteg poznavanja poslovanja klijenta revizije i u odnosu na rezultate ostalih postupaka revizije.
- 2) Prilikom sagledavanja da li je *stručnjak* koristio izvore podataka koji su u datim okolnostima odgovarajući, revizor treba da razmotri sledeće postupke:
1. ispitivanje svih postupaka koje je *stručnjak* preduzeo da bi utvrdio da li je izvor podataka odgovarajući i pouzdan – *na primer, ako je aktuar kao stručnjak vršio procenu rezervisanja, revizor proverava da li je aktuar podatke o radnom stažu zaposlenih preuzeo iz kadrovske evidencije klijenta revizije; i*
 2. pregled ili proveru podataka korišćenih od strane *stručnjaka* – *na primer, ako je aktuar kao stručnjak vršio procenu rezervisanja za otpremnine revizor proverava da li je koristio podatke o starosnoj i polnoj strukturi zaposlenih, fluktuacijama zaposlenih, visini otpremnine i dr.*
- 3) **Stručnjak je odgovoran za prikladnost i osnovanost korišćenih pretpostavki i metoda, kao i za njihovu primenu. Revizor nema ista stručna znanja i, stoga, ne može uvek osporavati stručnjakove pretpostavke i metode. Međutim, revizor treba u dovoljnoj meri da ovlada razumevanjem korišćenih pretpostavki i metoda i da oceni da li su one odgovarajuće i razumne, polazeći od revizorovog poznavanja poslovanja i rezultata ostalih postupaka revizije: *na primer, ako je u pitanju procena rezervisanja za otpremnine revizor treba da zna da se procenjivanje vrši primenom pojednostavljene računovodstvene metode i da se ova metoda razlikuje od metode obračunavanja naknada posle prestanka radnog odnosa u sledećem:***
- aktuarski dobiti i gubici se odmah priznaju, a načelo “koridora” se ne primenjuje i
 - svi troškovi minulog rada se odmah priznaju.
- 4) Ako rezultati rada *stručnjaka* ne obezbeđuju zadovoljavajući revizijski dokaz ili ako nisu konzistentni sa ostalim revizijskim dokazima, revizor treba da razreši takva pitanja. To može zahtevati diskusiju sa klijentom i *stručnjakom*, primenu dodatnih revizijskih postupaka, uključujući moguće angažovanje drugog *stručnjaka* ili modifikovanje *izveštaja nezavisnog revizora*: *na primer, revizor je vršeći reviziju nekretnina zaključio da procenjene fer vrednosti značajno odstupaju od onih koje on smatra realnim. Zbog toga je revizor obavio razgovor sa stručnjakom koji je za račun Društva uradio procenu tih fer vrednosti. Revizor i stručnjak se nisu složili oko primenjenog metoda utvrđivanja fer vrednosti. Naime, stručnjak je primenio metodu prinosne vrednosti, iako je fer vrednost takve vrste sredstava relativno lako dostupna na aktivnom tržištu. S obzirom da su utvrđene fer vrednosti značajno iznad fer vrednosti koje bi se utvrdile korišćenjem podataka sa aktivnog tržišta, revizor je angažovao svog procenitelja (stručnjaka) radi procene tih vrednosti i utvrđivanja odstupanja u odnosu na iskazane vrednosti u finansijskim izveštajima.*

3.7. Pozivanje na rad stručnjaka u izveštaju revizora

- 1) U *nemodifikovanom izveštaju nezavisnog revizora* ne vrši se poziv na rezultate rada *stručnjaka*. Naime, takav poziv bi mogao da bude pogrešno protumačen kao rezerva u mišljenju revizora ili podela odgovornosti sa *stručnjakom*, što nije namera revizora. Dakle, *izveštaj nezavisnog revizora* u kojem je iskazano *pozitivno mišljenje* ne sadrži podatak o tome koji stručnjak je bio angažovan, na koji način i do kakvih rezultata je došao.
- 2) Ako kao rezultat rada *stručnjaka*, revizor odluči da izda *modifikovani izveštaj nezavisnog revizora*, može, u izvesnim okolnostima, prilikom objašnjavanja prirode modifikacije, da bude primereno da se pozove ili da opiše rad *stručnjaka* (uključujući identitet *stručnjaka* i stepen njegovog uključivanja u vrednovanje stavki u finansijskim izveštajima). U takvim slučajevima, revizor treba da pribavi dozvolu *stručnjaka* pre nego što takvo pozivanje izvrši. Ako takvu dozvolu ne dobije, a revizor smatra da je pozivanje neophodno, biće potrebno da zatraži savet od svog pravnog savetnika.

Primer pasusa u *izveštaju nezavisnog revizora*, kojim se skreće pažnja na činjenice u vezi sa angažovanjem stručnjaka bi mogao biti:

“Skretanje pažnje

Ne izražavajući rezervu u odnosu na dato mišljenje, skrećemo pažnju na napomenu X uz finansijske izveštaje. Društvo je za procenu fer vrednosti investicionih nekretnina angažovalo dipl. inž. Milanković Milana iz Beograda, ovlašćenog sudskog procenitelja. On do sada u svom profesionalnom angažovanju nije procenjivao nekretnine te veličine i specifične namene kakve su investicione nekretnine Društva. Procenu fer vrednosti opreme uradili su zaposleni Društva koji imaju odgovarajuće kvalifikacije i iskustvo u proceni fer vrednosti takvih sredstava.”

MEĐUNARODNI STANDARDI REVIZIJE

ZNAČENJE POJMOVA

Analitički postupci - *Analytical procedures* -

Analitički postupci obuhvataju procenu finansijskih informacija koje se zasnivaju na ispitivanju odnosa i povezanosti između finansijskih i nefinansijskih informacija. Analitički postupci, takođe uključuju i istraživanje identifikovanih fluktuacija i odnosa koji nisu konzistentni sa drugim relevantnim informacijama ili koje značajno odstupaju od očekivanih iznosa.

Angažovanja na obavljanju ugovorenih postupaka - *Agreed-upon procedures engagement* -

Kod angažovanja na obavljanju ugovorenih postupaka revizor obavlja one postupke revizijske prirode za koje su se revizor i klijent i bilo koje zainteresovano treće lice dogovorili i na osnovu kojih podnosi izveštaj o nalazima činjeničnog stanja. Primalac revizorskog izveštaja mora na osnovu tog izveštaja da donese sopstvene zaključke. Izveštaj se ograničeno dostavlja samo onim stranama koje su se dogovorile o postupcima koje treba obaviti zbog toga što druge strane, koje nisu upoznate sa razlozima za te postupke, mogu pogrešno da interpretiraju rezultate.

Angažovanje na sastavljanju (kompilaciji)

podataka - *Compilation engagement* - Kod angažovanja na sastavljanju podataka računovođa preuzima obavezu da koristi znanje računovodstva, a ne revizorsko znanje, radi prikupljanja, klasifikovanja i sumiranja finansijskih informacija.

Angažovanje na pregledu - *Review engagement* -

Cilj angažovanja na pregledu je da omogući revizoru izjavu da, na osnovu postupaka koji ne pružaju kompletan dokaz koji je potrebno pribaviti kad se vrši revizija, nije naišao ni na šta što bi ga navodilo na verovanje da finansijski izveštaji, po svim bitnim pitanjima, nisu sastavljeni u skladu sa identifikovanim okvirom za finansijsko izveštavanje.

Anomalna greška - (*vidi Revizijsko uzorkovanje*) - *Anomalous error* - (*see Audit sampling*)

Aplikativne kontrole u kompjuterskim informacionim sistemima - *Application controls in Information Technology* -

Aplikativne kontrole su manuelne ili automatizovane procedure koje su uobičajeno primenjene na nivou poslovnih procesa. Aplikativne kontrole po svojoj prirodi mogu biti preventivne ili detekcione i osmišljene su za svrhu obezbeđenja integriteta računovodstvenih evidencija. U skladu sa time aplikativne kontrole se primenjuju na procedure koje se koriste u iniciranju, evidentiranju, obradi kao i o izveštavanju u vezi transakcija ili drugih finansijskih podataka.

Asistent - *Assistants* - Asistenti su lica koja su, pored revizora, angažovana na obavljanju konkretne revizije.

Baza podataka - *Data base* - Sistem podataka koje deli i koristi više različitih korisnika za različite svrhe.

Glavni revizor (*vidi Revizor*) — *Principal auditor* (*see Auditor*)

Godišnji izveštaj - *Annual report* - Pravno lice obično godišnje izdaje do-kument koji uključuje finansijske izveštaje i izveštaj revizora o tim izveštajima. Taj dokument se često naziva "godišnji izveštaj".

Greška - *Error* - Greška je nenameran pogrešan iskaz u finansijskim izveštajima uključujući izostavljanje iznosa ili obelodanjivanja.

Detekcioni rizik (*vidi Revizijski rizik*) - *Detection risk* - (*see Audit risk*)

Događaji nakon datuma bilansa stanja (*vidi Naknadni događaji*) - *Post balance sheet events* - (*see Subsequent events*)

Dovoljnost - *Sufficiency* - Dovoljnost je mera kvantiteta revizijskih dokaza. Kvantitet revizijskih dokaza je uslovljen rizikom pogrešnih iskaza kao i kvalitetom samih revizijskih dokaza.

Dokumentacija - *Documentation* - Dokumentaciju čine materijali (radni papiri) pripremljeni od strane ili za revizora, ili koje je revizor pribavio i zadržao u vezi sa obavljanjem revizije.

Drugi revizor (*vidi Revizor*) - *Other auditor* - (*see Auditor*)

Eksterna potvrda - *External confirmation* - Eksterna potvrda predstavlja proces pribavljanja i ocene revizijskog dokaza kroz direktnu komunikaciju sa trećim licima, kao odgovor na zahtev za informacijama o nekoj poziciji koja utiče na tvrdnje rukovodstva sadržane u finansijskim izveštajima.

Eksšerna revizija/revizor (*vidi Revizija*) - *External audit/auditor* (*see Auditor*)

Zavisni subjekti - *Related parties* - Zavisni subjekti i poslovni događaji između zavisnih subjekata su definisani u MRS 24 kao **zavisni subjekti** - *Related parties* - Subjekti se smatraju zavisnim ako jedan od njih ima mogućnost da kontroliše drugog ili da vrši dominantan-tan uticaj na donošenje njegovih finansijskih i poslovnih odluka.

Poslovni događaj između zavisnih subjekata - *Related party transaction* - prenos sredstva ili obaveza između zavisnih subjekata, bez obzira na to da li je zaračunata cena.

Zaštita od upada u sistem - *Firewall* - Kombinacija hardvera i softvera koja štiti širu mrežu (WAN), lokalnu mrežu (LAN) ili personalni kompjuter (RS) od neovlašćenog pristupa preko Interneta ili od unošenja neovlašćenog ili štetnog softvera, podataka ili drugih materijala u elektronskom obliku.

Zbirni finansijski izveštaji (*vidi finansijski izveštaji*) - *Summarized financial statements* - (*see Financial statements*)

Značajan rizik - *Significant risk* - Rizici materijalno značajnog pogrešnog iskaza koje revizor identifikuje zahtevaju specijalna revizijska razmatranja.

Značajnost - *Significance* - Značajnost je povezana sa materijalnim značajem tvrdnje.

Izveštaj o aspektima okruženja - *Environmental performance report* - Izveštaj o aspektima okruženja predstavlja izveštaj, odvojen od finansijskih izveštaja, u kome se trećim licima daju kvalitativne informacije o preuzetim obavezama pravnog lica u vezi sa poslovnim aspektima okruženja, njegovim politikama i ciljevima na tom polju, dostignućima u upravljanju odnosima između njegovih poslovnih procesa i rizika okruženja, kao i kvalitativne informacije o njegovim rezultatima na zaštiti okruženja.

Izveštaj revizora za specijalne svrhe - *Special purpose auditor's report* - Izveštaj izdat na osnovu izvršene nezavisne revizije finansijskih informacija koji, za razliku od izveštaja o izvršenoj reviziji finansijskih izveštaja, sadrži:

- (a) finansijske izveštaje sastavljene u skladu sa nekom drugom kompleksnom računovodstvenom osnovom, ali ne sa Međunarodnim računovodstvenim standardima ili nacionalnim standardima;
- (b) određene račune, izvode iz računa ili pozicije u nekom finansijskom izveštaju;

(c) usaglašenost sa ugovorenim obavezama;

(d) zbirne finansijske izveštaje.

Izjave rukovodstva - *Management representations* - Izjave koje rukovodstvo daje revizoru u toku revizije, bez posebnog zahteva ili kao odgovor na konkretne zahteve.

Inspekcija (kao revizijski postupak) - *Inspection (as an audit procedure)* - Inspekcija predstavlja ispitivanje evidencije, dokumenata ili materijalnih sredstava.

Inspekcija (u vezi završenog angažovanja) - *Inspection (in relation to completed)* - Inspekcija predstavlja ispitivanje internih ili eksternih evidencije ili dokumenata ili ispitivanje materijalnih sredstava.

Interna revizija - *Internal auditing* - Interna revizija je uspostavljena ocenjivačka aktivnost u okviru poslovnog subjekta radi pružanja usluga tom subjektu. Njene funkcije, između ostalog, uključuju ispitivanje, ocenu i praćenje adekvatnosti i efikasnosti interne kontrole.

Interna kontrola - *Internal control* - Interna kontrola je proces osmišljen i odobren od strane lica ovlašćenih za upravljanje, rukovodstva i drugih lica u cilju obezbeđenja uveravanja u razumnoj meri o ispunjenju ciljeva pravnog lica u pogledu pouzdanosti finansijskog izveštavanja, efikasnosti i efektivnosti poslovanja i usaglašenosti sa primenljivim zakonima i regulativom. Interna kontrola obuhvata sledeće komponente:

- (a) kontrolno okruženje;
- (b) proces procene rizika u pravnom licu;
- (c) informacioni sistem, uključujući povezane poslovne procese, relevantne za finansijsko izveštavanje i informisanje;
- (d) kontrolne aktivnosti; i
- (e) nadzor kontrola.

Informacije o segmentu poslovanja - *Segment information* - Informacije u finansijskim izveštajima o pojedinim komponentama, odnosno privrednim granama i geografskim aspektima koji se mogu identifikovati kod nekog poslovnog subjekta.

Informacioni sistem relevantan za finansijsko izveštavanje - *Information system relevant to financial reporting* - Informacioni sistem relevantan za finansijsko izveštavanje je komponenta interne kontrole koja obuhvata sistem finansijskog izveštavanja, i čine ga politike i postupci ustanovljeni radi iniciranja, evidentiranja, obrade i izveštavanja transakcija pravnog lica (kao i događaja i okolnosti) kao i radi računovodstvenog praćenja imovine, obaveza i kapitala.

Inherentni rizik, rizik po prirodi stvari (vidi Revizijski rizik) - *Inherent risk* - (see Audit risk)

Ispitivanje - *Inquiry* - Ispitivanje predstavlja pribavljanje finansijskih i nefinansijskih informacija od stručnih lica u okviru ili izvan pravnog lica.

Javna preduzeća - *Government business enterprises* - Javna preduzeća su poslovni subjekti koji posluju u okviru javnog sektora, obično radi ispunjavanja političkog ili društvenog interesa. Od njih se obično zahteva da posluju na tržišnoj osnovi, to jest da ostvaruju dobit ili da preko tarifa za svoje usluge nadoknade najveći deo svojih troškova poslovanja.

Javni sektor - *Public sector* - Izraz "javni sektor" se odnosi na nacionalne i regionalne (na primer državne, pokrajinske, teritorijalne) državne organe, lokalne organe (na primer gradske, opštinske) i s njima povezana pravna lica (na primer agencije, odbori, komisije i preduzeća).

Jedinice uzorka (vidi Izbor revizijskog uzorka) - *Sampling units* - (see Audit sampling)

Kodiranje (kriptografija) - *Encryption (cryptography)* - Proces transformisanja programa i informacija u oblik koji se ne može razumeti bez pristupa specifičnim algoritmima za dekodiranje (kriptografski šifarnici). Na primer, poverljivi podaci u sistemu za obradu zarada mogu biti kodirani radi zaštite od neovlašćenog obelodanjivanja ili modifikovanja. Kodiranje može da pruži efikasnu kontrolu za zaštitu poverljivih ili

osetljivih programa i informacija od neovlašćenog pristupa ili modifikovanja. Međutim, efikasna sigurnost zavisi od toga da li su uspostavljene odgovarajuće kontrole nad pristupom šifarnicima.

Kompjuterski informacioni sistemi - *Computer Information Systems* - Okruženje kompjuterskih informacionih sistema postoji kada pravno lice koristi kompjuter bilo kojeg tipa ili veličine za obradu finansijskih informacija koje su od značaja za reviziju, bez obzira na to da li operacije na tom kompjuteru izvršava to pravno lice ili treća strana.

Kompjutersko okruženje - *IT environment* - Politike, postupci i infrastruktura informacione tehnologije (hardver, operativni sistemi itd.) koje pravno lice uvodi i aplikativni softver koji koristi da bi podržalo po-slovanje i ostvarilo poslovnu strategiju.

Kontrolne aktivnosti - *Control activities* - Kontrolne aktivnosti su komponenta interne kontrole. Kontrolne aktivnosti predstavljaju politike i procedure kojima se osigurava sprovođenje odluka rukovodstva.

Kontrole kvaliteta - *Quality controls* - Politike i postupci koje je ustanovilo neko preduzeće da bi u razumnoj meri obezbedilo da sve revizije koje obavlja budu izvršene u skladu sa ciljevima i osnovnim principima revizije finansijskih izveštaja, kao što je navedeno u ISA 220 "Kontrola kvaliteta revizije finansijskih informacija".

Kontrole pristupa - *Access controls* - Postupci koji su smišljeni da ograniče pristup jedinicama terminala za on-line obradu, programima i podacima. Kontrole pristupa se sastoje od "identifikacije korisnika" i "ovlašćenja korisnika". Identifikacija korisnika nastoji da korisnika identifikuje kroz jedinstveni log za identifikaciju, lozinke, pristupne kartice ili biometričke podatke. Ovlašćenje korisnika se sastoji od pravila pristupa za određivanje kompjuterskih resursa kojima svaki od korisnika može da pristupi. Posebno, ti postupci su osmišljeni da spreče ili otkriju:

- a) neovlašćen pristup terminalima za on-line obradu, programima i podacima;
- b) unošenje neovlašćenih transakcija;
- c) neovlašćene izmene podataka u datotekama;
- d) korišćenje kompjuterskih programa od strane neovlašćenog osoblja i
- e) korišćenje kompjuterskih programa koji nisu odobreni.

Kontrolni rizik (vidi *Revizijski rizik*) - *Control risk* - (see *Audit risk*)

Kontrolno okruženje - *Control environment* - Kontrolno okruženje je komponenta interne kontrole i obuhvata funkcije upravljanja i rukovođenja kao stavove, svest i aktivnosti lica ovlašćenih za upravljanje i rukovodstva u vezi interne kontrole pravnog lica i njenim značajem za pravno lice.

Konfirmacija - (vidi *eksterna potvrda*) - *Confirmation* - (see *External confirmation*)

Koriorašivno uiravljanje (vidi *Uiravljanje*) - *Corporate Governance* - (see *Governance*)

Kriminalna radnja - *Fraud*, - Izraz "kriminalna radnja" se odnosi na namernu radnju jednog ili više pojedinaca iz redova rukovodstva, zaposlenih ili trećih lica, koja ima za posledicu pogrešno prikazivanje finansijskih izveštaja.

Lokalna mreža - *Local Area Network (LAN)* - Komunikaciona mreža koja služi korisnicima u okviru definisanog geografskog prostora. Ove mreže su razvijene da olakšaju razmenu i korišćenje resursa u okviru organizacije, uključujući podatke, softver, baze, štampače i telekomunikacionu opremu. Onemogućavaju decentralizovanu obradu. Osnovne komponente lokalnih mreža su: mediji za prenos i softver, korisnički terminali i zajedničke periferne jedinice.

Malo pravno lice - *Small entity* - Malo pravno lice je pravno lice sa sledećim karakteristikama:

- a) vlasništvo i rukovođenje su koncentrisani na malom broju pojedinaca (često na jednom pojedincu) i
- b) kod pravnog lica postoji:

- c) mali broj izvora prihoda;
- d) jednostavna evidencija;
- e) ograničene interne kontrole sa mogućnošću da rukovodstvo zaobiđe te kontrole.

Mala pravna lica obično imaju karakteristiku pod a) i jednu ili više karakteristika uključenih pod b).

Materijalap značaj - *Materiality* - Informacija je od materijalnog značaja ako njeno izostavljanje ili pogrešno izveštavanje o njoj može da utiče na ekonomske odluke korisnika informacije, koje on donosi na osnovu finansijskih izveštaja. Materijalni značaj zavisi od veličine pozicije ili greške, procenjene u datim okolnostima pod kojim je do izostavljanja ili pogrešnog iskazivanja došlo. Zbog toga materijalni značaj predstavlja prag ili tačku razgraničenja, a ne primarnu kvalitativnu karakteristiku koju informacija mora da ima da bi bila korisna.

Materijalno značajne slabosti - *Material weaknesses* - Slabosti u internoj kontroli koje mogu da imaju materijalno značajne efekte na finansijske izveštaje.

Mišljenje - *Opinion* - Izveštaj revizije sadrži jasno izražavanje mišljenja, u pisanoj formi, o finansijskim izveštajima u celini. Pozitivno mišljenje se izražava kada revizor zaključi da finansijski izveštaji daju istinitu i objektivnu sliku (ili po svim bitnim pitanjima pružaju istinit i objektivni prikaz) u skladu sa naznačenim okvirom finansijskog izveštavanja. (Vidi modifikovan izveštaj revizora - See Modified auditor's report)

Mišljenje revizora (vidi Mišljenjs) - *Audit opinion (see Opinion)*

Mišljenje s rezervom — (**vidi Modifikovan izveštaj revizora**) — *Qualified opinion - (see Modified auditor's report)*

Modifikovani izveštaj revizora - *Modified auditor's report* - Smatra se da je izveštaj revizora modifikovan ako je mišljenju dodat pasus o naglašavanju problema, ili ako se

mišljenje razlikuje od mišljenja bez rezerve.

Pitanja koja ne utiču na mišljenje revizora (*Matters That Do Not Affect the Auditor's Opinion*)

Pasus(i) sa skretanjem pažnje na neko pitanje

- *Emphasis of matter paragraph(s)* - Izveštaj revizora se može modifikovati dodavanjem pasusa u kome se naglašava neki problem koji utiče na finansijske izveštaje, a o kome se detaljnije raspravlja u napomenama uz finansijske izveštaje. Dodavanje pasusa s naglašavanjem problema ne utiče na mišljenje revizora. Revizor može modifikovati izveštaj revizije dodavanjem pasusa u kome se naglašava i neki drugi problem osim problema koji utiču na finansijske izveštaje.

Pitanja koja utiču na mišljenje revizora - *Matters That Do Affect the Auditor's Opinion*

Mišljenje s rezervom - *Qualified opinion* - Revizor izražava mišljenje s rezervom kada dođe do zaključka da se pozitivno mišljenje ne može izraziti, ali da efekti neslaganja s rukovodstvom, ili ograničenja obima revizije nisu od tolikog materijalnog značaja i uticaja da zahtevaju negativno mišljenje ili uzdržavanje od mišljenja.

Uzdržavajuće mišljenje - *Disclaimer of opinion*

- Revizor izražava uzdržavajuće mišljenje kada su mogući efekti ograničavanja obima njegovog rada od takvog materijalnog značaja i uticaja da ne omogućavaju pribavljanje dovoljnog i odgovarajućeg revizijskog dokaza i zbog toga revizor nije u mogućnosti da izrazi mišljenje o finansijskim izveštajima.

Negativno mišljenje - *Adverse opinion* - Negativno mišljenje se izražava kada su efekti neslaganja od takvog materijalnog značaja i uticaja na finansijske izveštaje da navode revizora na zaključak da izražavanje mišljenja s rezervom u izveštaju revizije nije dovoljno da obelodani činjenicu da su finansijski izveštaji pogrešni ili nepotpuni.

Nadzor kontrola - *Monitoring of controls* - Nadzor kontrola je komponenta interne

kontrole odnosno proces ocenjivanja efektivnosti interne kontrole tokom perioda. Obuhvata blagovremenu procenu osmišljenosti i rada kontrole i preduzimanje neophodnih korektivnih aktivnosti u skladu sa promenama okolnosti.

Naknadni događaji - *Subsequent events* - U Međunarodnom računovodstvenom standardu (IAS) 10 identifikovana su dva tipa povoljnih ili nepovoljnih događaja koji su nastali nakon bilansa stanja:

- (a) oni koji pružaju dalji revizijski dokaz o uslovima koji su postojali na dan bilansa stanja; i
- (b) oni koji su rezultat uslova nastalih nakon bilansa stanja.

Nacionalna praksa (revizija) - *National practices (auditing)* - Zbirka smernica za reviziju, koje nemaju snagu standarda, a koje je donelo nadležno računovodstveno telo na nivou zemlje i koje primenjuju revizori prilikom vršenja revizije i pružanju usluga srodnih reviziji.

Nacionalni standardi (revizija) - *National standards (auditing)* - Zbirka standarda revizije, definisanih zakonom ili regulativom nadležnog tela na nivou zemlje, čija primena je obavezna, odnosno kojih revizori moraju da se pridržavaju prilikom obavljanja revizije ili pružanja usluga srodnih reviziji.

Negativno mišljenje (vidi Modifikovani izveštaj revizora) - *Adverse opinion* - (see *Modified auditor's report*)

Neusaglašenost - *Noncompliance* - Izraz "nepridržavanje zakona ili drugih propisa" se koristi kada se ukazuje na nameran ili nenaameran propust ili radnju pravnog lica kod koga se obavlja revizija, suprotnu važećim zakonima ili regulativi.

Neizvesnost - *Uncertainty* - Neizvesnost je problem koji može da ima uticaj na finansijske izveštaje, ali čiji ishod zavisi od budućih akcija ili događaja koji nisu pod direktnom kontrolom poslovnog subjekta.

Novi revizor (vidi Revizor) - *Incoming auditor* - (see *Auditor*)

Obim pregleda - *Scope of a Review* - Izraz "obim pregleda" se odnosi na postupke pregleda koji se smatraju neophodnim u datim okolnostima da bi se postigao cilj pregleda.

Obim revizije - *Scope of an audit* - Izraz "obim revizije" se odnosi na postupke revizije koji se smatraju neophodnim u datim okolnostima da bi se postigli ciljevi revizije.

Ograničenje obima - *Scope limitation* - (see *Limitation on scope*)

Ograničenje obima - *Limitation on scope* - Pravno lice može ponekad da revizoru nametne ograničenje u pogledu obima njegovog posla (na primer kada se uslovima angažovanja specificira da revizor neće sprovesti neki postupak koji inače smatra neophodnim). Ograničenje obima može biti nametnuto okolnostima (na primer kada se revizor angažuje u vreme koje mu ne omogućava da posmatra popisivanje zaliha). Ograničenje obima može nastati i kada su, po mišljenju revizora, računovodstvene evidencije pravnog lica neadekvatne ili kada revizor nije u mogućnosti da sprovede postupak revizije koji smatra poželjnim.

Opšte IT kontrole (kontrole informacionih tehnologija) - *General IT controls* - Opšte IT-kontrole obuhvataju politike i postupke u vezi više aplikacija i podržavaju efektivnost funkcionisanja aplikacionih kontrole tako što obezbeđuju kontinuirano pravilan rad informacionih sistema. Opšte IT-kontrole uobičajeno obuhvataju kontrole nad centrima podataka i mrežnim centrima; nabavku sistemskog softvera, izmene i održavanje; zaštitu pristupa; i nabavku, razvoj i održavanje aplikacionog sistema.

Opšte kontrole u kompjuterskim informacionim sistemima - *General controls in Computer Information Systems* - Aktivnosti u vezi sa uspostavljanjem okvira za opšti nadzor nad kompjuterizovanim informacionim sistemima, čija je svrha da se u razumnoj meri obezbedi postizanje opštih ciljeva interne kontrole.

Obljsoe - (vidi Revizor) - Personnel - (see Auditor)

Očekivana Greška - (vidi Revizijsko uzorkovanje) - Expected error (see Audit sampling)

Pasus(i) sa skretanjem pažnje na neko pitanje (vidi Modifikovani izveštaj revizora) - Emphasis of matter paragraph(s)-(see Modified auditor's report)

Personalni kompjuteri - PCs or personal computers (koji se često nazivaju i mikrokompjuterima) - ekonomični ali moćni nezavisni kompjuteri za opšte namene koji se obično sastoje od monitora (vizuelna jedinica), kućišta koje sadrži kompjutersku elektroniku i tastature (i miša). Ove karakteristike se mogu kombinovati u vidu portabl kompjutera (laptop). Programi i podaci mogu biti uneti interno na tvrdom disku ili na prenosni medijima za podatke kao što su kompakt diskovi ili diskete. Personalni kompjuteri se mogu povezati na on-line mreže, printere i druge naprave kao što su skeneri ili modemi.

Pismo o angažovanju - Engagement letter - Pismom o angažovanju se dokumentuju i potvrđuju revizorovo prihvatanje angažovanja, ciljevi i obim revizije, odgovornost revizora prema klijentu i oblici izveštaja.

Pitanja u vezi sa okruženjem (Environmental matters). Pitanja u vezi sa okruženjem su definisana kao:

- a) inicijative za sprečavanje, zaustavljanje ili otklanjanje oštećenja okoline, ili pitanja koja se tiču očuvanja obnovljivih i neobnovljivih resursa (kao što su inicijative koje propisuju zakoni i propisi ili ugovori u vezi sa okruženjem, odnosno inicijative koje mogu biti dobrovoljno preuzete);
- b) posledice kršenja zakona i propisa u vezi sa okruženjem;
- c) posledice šteta na okruženju učinjenih drugima ili prirodnim resursima i
- d) posledice zakonom nametnutih tuđih obaveza (na primer obaveze za štete koje su prouzrokovali prethodni vlasnici).

Planiranje - Planning - Planiranje obuhvata razvoj opšte strategije i detaljnog pristupa za očekivanu prirodu, vreme i obim revizije.

Povezanost revizora - Auditor's association - Revizor je povezan sa finansijskim informacijama kada uz te informacije priloži svoj izveštaj ili se složi da se njegovo revizorsko ime koristi u profesionalnoj vezi sa informacijama.

Pogrešno iskazivanje - Misstatement - Pogrešno iskazivanje finansijske informacije koje može nastati zbog nenamerne greške ili kriminalne radnje.

Pozitivno mišljenje (vidi Mišljenje) - Unqualified opinion - (see Opinion)

Ponovno izračunavanje - Recalculation - Ponovno izračunavanje predstavlja proveru matematičke tačnosti dokumenata ili evidencija.

Ponovno izvršenje - Reperformance - Ponovno izvršenje predstavlja aktivnost u kome revizor nezavisno sprovodi postupke ili kontrole koje su primenjene kao deo internih kontrola pravnog lica, bilo manuelno ili korišćenjem revizijskih tehnika uz pomoć kompjutera (SAATs).

Populacija (vidi Izbor revizijskog uzorka) - Population - (see Audit sampling)

Posmatranje - Observation - Posmatranje se sastoji u nadgledanju procesa ili postupaka koje obavlja neko drugo lice, na primer, revizorovo posmatranju popisa zaliha koji vrši osoblje pravnog lica ili posmatranju aktivnosti kontrole.

Postupci proceniranja rizika - Risk assessment procedures - Postupci procene rizika su revizijski postupci sprovedeni u cilju sticanja razumevanja u vezi pravnog lica i njegovog okruženja, uključujući interne kontrole radi procene rizika materijalno značajnog pogrešnog iskaza na nivou finansijskog izveštaja i tvrdnje.

Postupci suštinskog ispitivanja - Substantive procedures - Postupci suštinskog ispitivanja su revizijski postupci koji se vrše radi

otkrivanja materijalno značajnih pogrešnih iskaza na nivou tvrdnje i obuhvataju:

(a) detaljne postupke provere klasa transakcija, stanja računa i obelodanjivanja;

i

(b) suštinske analitičke postupke.

Potvrđivanje - *Confirmation* - Potvrđivanje predstavlja specifičan vid upita, upućenog direktno trećim stranama, u procesu pribavljanja izjava u vezi informacija ili postojećih stanja.

Početna stanja - *Opening balances* - Početna stanja su ona salda na pojedinim računima koja postoje na početku perioda. Početna stanja su zasnovana na zaključnim stanjima prethodnog perioda i odražavaju efekte poslovnih događaja i primenjenih računovodstvenih politika u prethodnom periodu.

Prethodni revizor (vidi Revizor) - *Predecessor auditor* (see Auditor)

Pretpostavka u vezi sa nastavkom poslovanja - *Going concern consumption* - Pretpostavka u vezi sa nastavkom poslovanja pravnog lica se obično posmatra kao nastavak poslovanja u predviđivoj budućnosti, bez namere ili obaveze likvidacije, prestanka rada ili traženja zaštite od kreditora u skladu sa zakonima i propisima. Shodno tome, sredstva i obaveze se evidentiraju uz pretpostavku da će pravno lice biti u mogućnosti da realizuje svoja sredstva i izvrši svoje obaveze u normalnom toku poslovanja.

Prikladnost - *Appropriateness* - Prikladnost je mera kvaliteta revizijskog dokaza, odnosno njegove relevantnosti i pouzdanosti za svrhe potvrđivanja, ili pak detekcije pogrešnih iskaza, u klasama transakcija, saldima računa, obelodanjivanjima i povezanih tvrdnjama.

Prisustvovanje - *Attendance* - Prisustvovanje se odnosi na prisustvo jednog lica celokupnom procesu ili delu procesa koji obavljaju druga lica. Na primer, prisustvovanje popisu zaliha će omogućiti revizoru da pregleda zalihe, da posmatra da li se spro-

vode postupci koje je rukovodstvo uvelo za brojanje i evidentiranje brojenja i da na odabranom uzorku proverava tačnost brojanja.

Profesionalni računovođa (Professional accountant) - Lice koje je član organizacije članice Međunarodne federacije računovođa (IFAC).

Profesionalni računovođa u javnoj praksi (*Professional accountant in public practice*) - Profesionalni računovođa, bez obzira na njegovu funkcionalnu klasifikaciju (npr. revizija, porez, ili konsultovanje) u firmi koji pruža profesionalne usluge. Ovaj termin se takođe koristi kada se misli na firmu profesionalnih računovođa u javnoj praksi.

Provera kretanja kroz sistem - *Walk-through test* - Provera kretanja kroz sistem se sastoji u praćenju nekoliko poslovnih događaja kroz sistem finansijskog izveštavanja.

Provere funkcionisanja kontrole - *Tests of control* - Provere funkcionisanja kontrole se vrše radi dobijanja revizijskog dokaza o efikasnosti rada kontrole u vezi prevencije ili otkrivanja i korekcija materijalno značajnih pogrešnih iskaza na nivou tvrdnje.

Prognoza - *Forecast* - Prognoza je procenjena finansijska informacija, sa-stavljena na osnovu pretpostavki o budućim događajima za koje rukovodstvo očekuje da će nastati i merama koje smatra da će preduzeti do dana na koji se prognoza odnosi (pretpostavke najbolje procene).

Program revizije - *Audit program* - Programom revizije se definišu priroda, vreme i obim planiranih postupaka revizije koje treba izvršiti da bi se ispunio opšti plan revizije. Program revizije služi kao spisak uputstava mlađim revizorima angažovanim na reviziji i kao sredstvo za kontrolu da li je posao obavljen na pravi način.

Programske kontrole - *Programming controls* - Postupci koji su osmišljeni da spreče ili otkriju neovlašćene izmene kompjuterskih programa kojima se pristupa preko terminala za on-line obradu. Pristup može biti

ograničen kontrolama kao što su korišćenje posebnih operativnih ili programskih razvojnih biblioteka i korišćenje specijalnih programa softverske biblioteke. Važno je da se promene na programima za on-line obradu na odgovarajući način dokumentuju, kontrolišu i prate.

Projekcija - *Projection* - Projekcija je finansijska informacija o budućnosti, sastavljena na osnovu:

- (a) hipotetičkih pretpostavki o budućim događajima i akcijama rukovodstva, do kojih može i da ne dođe, kad je neko pravno lice u probnoj fazi poslovanja ili planira značajne izmene prirode svog poslovanja; ili
- (b) kombinacije najbolje procene i hipotetičkih pretpostavki.

Proces procene rizika u pravnom licu - *Entity's risk assessment process* - Proces procene rizika u pravnom licu je komponenta interne kontrole da je proces koji se primenjuje u pravnom licu za identifikovanje poslovnih rizika odgovarajući za ciljeve finansijskog izveštavanja i odlučivanje o aktivnostima koje se odnose na te rizike i njihove posledice.

Radna dokumentacija - *Working papers* - Radna dokumentacija predstavlja evidenciju o revizorovom planiranju, o prirodi, vremenu i obimu obavljenih postupaka revizije, kao i rezultatima tih postupaka i zaključcima do kojih se došlo na bazi pribavljenog dokaza.

Razmena elektronskih podataka - *Electronic Data Interchange (EDI)* - Elektronski prenos dokumenata između organizacija u mašinski čitljivom obliku.

Razumevanje pravnog lica i njegovog okruženja - *Understanding of the entity and its environment* - Revizorovo razumevanje pravnog lica i njegovog okruženja obuhvata sledeće aspekte:

- (a) privredne, regulatorne, i druge eksterne faktore, uključujući primenljivi okvir finansijskog izveštavanja.

- (b) prirodu pravnog lica, uključujući odabir i primenu računovodstvenih politika.

- (c) ciljeve i strategije kao i sa njima povezane rizike poslovanja koji mogu rezultirati materijalno značajnim pogrešnim iskazom u finansijskim izveštajima.

- (d) merenje i pregled finansijske uspešnosti pravnog lica.

- (e) internu kontrolu.

Računovodstvena procena - *Accounting estimate* - Računovodstvena procena predstavlja određivanje približnog iznosa neke pozicije kada ne postoji precizan način za utvrđivanje.

Računovodstvene evidencije - *Accounting records* - Računovodstvene evidencije obuhvataju evidencije o knjiženjima i podržavajuće evidencije, kao što su nalozi i zapisi elektornskog prenosa sredstava; fakture; ugovori; glavna knjiga i pomoćna knjige; evidentiranja u dnevniku, i druga usklađivanja finansijskih izveštaja koja se ne odražavaju formalnim knjiženjima; kao i evidencije u vidu radnih papira i tabela kojima su podržane alokacije troškova, preračunavanja, usaglašavanja i obelodanjivanja.

Revizija - *Audit* - Cilj revizije finansijskih izveštaja je da omogući revizoru da izrazi mišljenje o tome da li su finansijski izveštaji po svim bitnim pitanjima sastavljeni u skladu sa utvrđenim okvirom finansijskog izveštavanja ili drugim kriterijumima. Formulacije koje se koriste za izražavanje mišljenja revizora su "daju istinitu i objektivnu sliku" ili "po svim bitnim pitanjima istinito i objektivno prikazuju", pri čemu te formulacije imaju isto značenje. Sličan cilj se odnosi i na reviziju finansijskih ili drugih informacija sastavljenih na osnovu odgovarajućih kriterijuma.

Revizijska dokumentacija (*Audit documentation*) - predstavlja evidenciju izvršenih revizijskih postupaka, prikupljenih revizijskih dokaza i zaključaka do kojih je došao

praktičar (ponekad se koristi i termin “radni papiri”).

Revizijski dokaz - *Audit evidence* - Revizijski dokaz predstavlja sve informacije koje je revizor koristio u toku izvođenja zaključaka na kojima zasniva mišljenje. Revizijski dokaz obuhvata informacije sadržane u računovodstvenim evidencijama koje čine podlogu za sastavljanje finansijskih izveštaja, kao i druge informacije.

Revizijski rizik - *Audit risk* - revizijski rizik je funkcija rizika materijalno značajnog pogrešnog iskaza (ili jednostavno, “rizik materijalno značajnog pogrešnog iskaza”) (na primer, rizik da su pre revizije finansijski izveštaji materijalno pogrešni) i rizik da revizor neće otkriti takve pogrešne iskaze (“detekcioni rizik”). Rizik materijalno značajnog pogrešnog iskaza ima dve komponente, inherentni rizik i kontrolni rizik (kao što je navedeno na nivou tvrdnje). Detekcioni rizik je rizik da revizijskim postupcima neće biti otkriven pogrešan iskaz koji postoji u okviru tvrdnje a koji pojedinačno ili agregirano sa drugim pogrešnim iskazima može biti materijalno značajan.

Inherentni rizik (rizik po prirodi stvari) - *Inherent risk* - Inherentni rizik (rizik po prirodi stvari) se odnosi na podložnost tvrdnje pogrešnim iskazima koji, pojedinačno, ili agregirano sa drugim pogrešnim iskazima može biti materijalno značajan, uz pretpostavku da ne postoje relevantne interne kontrole.

Kontrolni rizik (rizik da kontrole ne funkcionišu) - *Control risk* - Rizik da kontrole ne funkcionišu predstavlja rizik da interne kontrole pravnog lica neće pravovremeno sprečiti ili ispraviti pogrešan iskaz koji može nastati u okviru neke tvrdnje, a koji je, pojedinačno ili agregirano sa drugim pogrešnim iskazima može biti materijalno značajan.

Revizijsko uzorkovanje - *Audit sampling* - Revizijsko uzorkovanje (uzorkovanje) uključuje primenu postupaka revizije koji su

manji od 100%-nog ispitivanja stavki koje čine saldo na računu ili grupu transakcija, tako da sve stavke iz uzorka imaju šansu da budu odabrane. To će omogućiti revizoru da pribavi i oceni revizijski dokaz o određenim karakteristikama odabranih pozicija radi formiranja ili pomoći u formiranju zaključaka u odnosu na populaciju iz koje je uzorak uzet. Revizijsko uzorkovanje može biti zasnovano na statističkom ili nestatističkom pristupu.

Anomalna Greška - *Anomalous error* - Anomalna greška predstavlja grešku koja je nastala kao izolovani događaj koji se ne ponavlja, osim u specifično identifikovanim slučajevima i prema tome, ne predstavlja reprezentativnu grešku u populaciji.

Očekivana greška - *Expected error* - To je greška za koju revizor očekuje da će biti prisutna u populaciji.

Rizik nekorišćenja metode uzorka - *Non sampling risk* - Rizik nekorišćenja metode uzorka nastaje iz faktora koji prouzrokuju da revizor donese pogrešan zaključak iz bilo kog razloga koji nije u vezi sa veličinom uzorka. Na primer, najveći deo revizijskih dokaza je ubedljiv ali ne i definitivan, pa revizor može da odabere neadekvatne postupke ili da pogrešno protumači dokaz i zbog toga ne uspe da prepozna grešku.

Populacija - *Population* - Populacija označava celokupan niz podataka iz kojeg se bira uzorak i o kojima revizor želi da donese zaključke. Populacija može da bude podeljena u stratumu ili na delove populacije gde se svaki stratum posebno ispituje. Izraz “populacija” uključuje i stratum.

Rizik korišćenja uzorka - *Sampling risk* - Rizik korišćenja uzorka postoji zbog mogućnosti da zaključci, zasnovani na rezultatima ispitivanja uzorka, budu različiti od zaključaka do kojih bi revizor došao da je sproveo postupke revizije nad celokupnom populacijom.

Jedinica uzorka - *Sampling unit* - Jedinica uzorka znači pojedinačnu poziciju koja čini populaciju, na primer čekovi navedeni

u specifikaciji čekova, stavke o odobrenju u izvodu banke, izlazne fakture ili salda na računima pojedinih kupaca ili monetarnu jedinicu.

Statističko uzorkovanje - *Statistical sampling* - Statističko uzorkovanje znači bilo koji pristup u statističkom uzorkovanju koji ima sledeće karakteristike:

- (a) slučajan izbor ili uzorak i
- (b) primena teorije verovatnoće na ocenu rezultata uzorka, uključujući merenje rizika korišćenja uzorka.

Pristup uzorkovanju koji nema karakteristike pod (a) i (b) se smatra nestatističkim uzorkovanjem.

Stratifikacija - *Stratification* - Stratifikacija je proces podele populacije na delove, od kojih svaki predstavlja grupu jedinica za uzorkovanje koje imaju slične karakteristike (najčešće monetarnu vrednost).

Tolerantna Greška - *Tolerable error* - Tolerantna greška znači maksimalnu grešku u populaciji koju je revizor spreman da prihvati.

Revizor - *Auditor* - Revizor je lice s krajnjom odgovornošću za reviziju. Taj izraz se često koristi kao poziv na revizorsku firmu. (Radi lakšeg pozivanja, izraz "revizor" se koristi u Međunarodnim standardima revizije i za reviziju i za usluge srodne reviziji. Takvo pozivanje ne podrazumeva da lice koje nekom pravnom licu pruža usluge srodne reviziji mora biti i revizor njegovih finansijskih izveštaja).

Glavni revizor - *Principal auditor* - Glavni revizor je onaj revizor koji je odgovoran za podnošenje izveštaja o finansijskim izveštajima nekog pravnog lica kada ti finansijski izveštaji uključuju finansijske informacije čiju je reviziju vršio jedan ili više drugih revizora.

Drugi revizor - *Other auditor* - Drugi revizor, za razliku od glavnog revizora, je onaj čija je odgovornost da podnese izveštaj o finansijskim informacijama ili delovima, koji su uključeni u finansijske izveštaje čiju

reviziju vrši glavni revizor. Drugi revizori su afilijacije firme, koje koriste ili ne koriste isto ime, zatim korespondenti, kao i revizori koji nisu međusobno povezani.

Eksterni revizor - *External auditor* - Izrazi "eksterni revizor" i "eksterna revizija" se koriste kada je potrebno da se razlikuje eksterni revizor od internog revizora, odnosno da se eksterna revizija razlikuje od aktivnosti interne revizije.

Novi revizor - *Incoming auditor* - Novi revizor finansijskih izveštaja za tekući period je onaj koji nije vršio reviziju finansijskih izveštaja za prethodni period.

Osoblje - *Personnel* - Osoblje uključuje sve partnere i drugo profesionalno osoblje angažovano na poslovima revizije u revizorskoj firmi.

Prethodni revizor - *Predecessor auditor* - Prethodni revizor je onaj koji je bio revizor finansijskih izveštaja nekog pravnog lica i koji je bio zamenjen novim revizorom (revizorom naslednikom).

Revizor koji nastavlja funkciju - *Continuing auditor* - Revizor koji nastavlja funkciju je revizor koji je vršio reviziju finansijskih izveštaja prethodnog perioda i o njima podneo izveštaj, a nastavlja da vrši funkciju revizora finansijskih izveštaja i za tekući period.

Revizor koji nastavlja funkciju (vidi Revizor) - *Continuing auditor-(see Auditor)*

Revizor sa iskustvom (*Experienced auditor*) - pojedinac (bilo da se radi o licu iz firme ili eksternom licu) koji u razumnoj meri poseduje znanje i razumevanje (a) procesa revizije, (b) ISA i primenljivih zakonskih i regulatornih zahteva, (c) poslovnog okruženja u kome pravno lice radi i (d) pitanja u vezi revizije i finansijskog izveštavanja relevantnog za privrednu granu pravnog lica.

Revizorska firma (preduzeće za reviziju) - *Audit firm* - Revizorsku firmu (preduzeće za reviziju) čine partneri firme koja pruža revizorske usluge ili pojedinačni revizor, zavisno od slučaja.

Rizik korišćenja uzorka - (vidi *Revizijsko uzorkovanje*) - *Sampling risk* - (see *Audit sampling*)

Rizik nekorišćenja metode uzorka (vidi *revizijsko uzorkovanje*) - *Non sampling risk* (see *Audit sampling*)

Rizik mašerijalno značajnog iogrešnog iska-za - *Risk of material misstatement* - (videti revizijski rizik)

Rizik okruženja - *Environmental risk* - U izvešnim okolnostima ovaj rizik predstavlja faktore relevantne za ocenu inherentnog rizika kod izrade opšteg plana revizije, koji mogu da uključe rizik od materijalne greške u finansijskim izveštajima u vezi sa zaštitom okruženja.

Rukovodstvo - *Management* - Rukovodstvo čine funkcioneri i druga lica koja obavljaju visoke rukovodeće funkcije. Uprava uključuje lica ovlašćena za upravljanje ali samo u slučajevima kada oni takve funkcije i obavljaju.

Sastavni deo - *Component* - Sastavni deo je sektor, filijala, zavisno preduzeće, zajedničko ulaganje, povezano preduzeće ili drugo pravno lice čije su finansijske informacije uključene u finansijske izveštaje čiju reviziju vrši glavni revizor.

Sistem interne kontrole - *Internal control system* - Sistem interne kontrole čine sve politike i postupci (interne kontrole) koje je rukovodstvo nekog pravnog lica uspostavilo radi pomoći u postizanju ciljeva rukovodstva kako bi se, u meri u kojoj je to moguće, uredno i efikasno vodilo poslovanje, što uključuje pridržavanje politike rukovodstva, očuvanje integriteta sredstava, sprečavanje i otkrivanje kriminalnih radnji i grešaka, tačnost i potpunost računovodstvene evidencije i ažurno sastavljanje pouzdanih finansijskih informacija. Sistem interne kontrole obuhvata pitanja koja su šira u odnosu na pitanja direktno vezana za funkcionisanje računovodstvenog sistema.

Stratifikacija - (vidi *Izbor revizijskog uzorka*) - *Stratification* - (see *Audit sampling*)

Statističko uzorkovanje - (vidi *Revizijsko uzorkovanje*) - *Statistical sampling* - (see *Audit sampling*)

Stručnjak - *Expert* - Stručnjak je lice ili firma sa specijalnim kvalifikacijama, znanjem i iskustvom u određenoj oblasti izvan računovodstva i revizije.

Tvrdnje - *Assertions* - Tvrdnje su izjave rukovodstva, date eksplicitno ili na drugi način, koje su sadržane u finansijskim izveštajima. U pogledu revizije finansijskih izveštaja tvrdnje su navedene u MSR 500 "Revizijski dokaz".

Tolerantna Greška - (vidi *Revizijsko uzorkovanje*) - *Tolerable error* - (see *Audit sampling*)

Transakcioni logovi - *Transaction logs* - Izveštaji koji su osmišljeni da generišu revizorski trag za svaku on-line transakciju. Ti izveštaji često dokumentuju izvor transakcije (terminal, vreme i korisnika), kao i detalje o transakciji.

Uveravanje - (vidi *Uveravanje u razumnoj meri*) - *Assurance* - (see *Reasonable assurance*)

Uveravanje u razumnoj meri - *Reasonable assurance* - U reviziji revizor pruža visoko, ali ne i apsolutno uveravanje, pozitivno izraženo u izveštaju revizije kao uveravanje u razumnoj meri, da informacije koje su bile predmet revizije ne sadrže materijalno značajne greške.

Uzdržavajuće mišljenje (vidi *Modifikovani izveštaj revizora*) - *Disclaimer of opinion* - (see *Modified auditor's report*)

Uporedni podaci - *Comparatives* - Uporedni podaci u finansijskim izveštajima mogu predstavljati iznose (kao što su finansijski položaj, rezultati poslovanja, tokovi gotovine) i odgovarajuća obelodanjivanja o pravnom licu za više od jednog perioda, u zavisnosti od okvira. Okviri i metodi prezentacije su sledeći:

(a) **Uporedni podaci** - *Corresponding figures*, gde su iznosi i druga obelodanjivanja za prethodni period uključeni kao deo finansijskih izveštaja za tekući period, s

namerom da se koriste povezano sa iz- nosima i drugim obelodanjivanjima za tekući period (na koje se poziva kao na “podatke tekućeg perioda”). Ovi uporedni podaci se ne prezentiraju kao potpuni finansijski izveštaji koji mogu da stoje posebno, ali čine integralni deo finansijskih izveštaja tekućeg perioda, s namerom da se koriste samo povezano sa podacima za tekući period.

- (b) **Uporedni finansijski izveštaji** - *Comparative financial statements*, gde su iznosi i druga obelodanjivanja za prethodni period uključeni radi upoređenja sa finansijskim izveštajima tekućeg perioda, ali nisu sastavni deo finansijskih izveštaja tekućeg perioda.

Upravljanje - *Governance* - Izraz “upravljanje” opisuje ulogu lica kojima su povereni nadzor, kontrola i rukovođenje. Oni kojima su poverena ovlašćenja upravljanja su obično odgovorni da obezbede da pravno lice postiže svoje ciljeve, podnosi finansijske izveštaje i izveštaje zainteresovanim licima. Rukovodstvo spada u lica kojima su poverena takva ovlašćenja, samo ukoliko izvršava te funkcije.

Usluge srodne reviziji - *Related services* - Usluge srodne reviziji obuhvataju preglede (uvide), ugovorene postupke i sastavljanje (kompilaciju) izveštaja.

Uslužna organizacija - *Service organization* - Klijent može angažovati uslužnu organizaciju za izvršavanje određenih transakcija i preuzimanje odgovornosti za njih ili za vođenje odgovarajuće evidencije o poslovnim događajima i procesima (na primer uslužna organizacija za kompjuterski informacioni sistem).

Finansijski izveštaji - *Financial statements*

- Bilans stanja, bilans uspeha, izveštaj o promenama u finansijskom položaju (koji može biti prikazan na različite načine, na primer, kao izveštaj o novčanim tokovima, ili izveštaj o tokovima sredstava), napomene i druga saopštenja i objašnjenja za koja je navedeno da čine deo finansijskih izveštaja.

Zbirni finansijski izveštaji - *Summarized financial statements* - Pravno lice može da sastavi finansijske izveštaje koji predstavljaju zbir pojedinačnih finansijskih izveštaja čija revizija je vršena radi informisanja grupa korisnika, zainteresovanih samo za glavne karakteristike finansijskog poslovanja i položaja pravnog lica.

Finansijske informacije o budućnosti (projektovane finansijske informacije) - *Prospective financial information* - Finansijske informacije o budućnosti su informacije zasnovane na pretpostavkama o događajima koji mogu nastati u budućnosti i o mogućim akcijama koje neko pravno lice može da preduzme.

Celovita računovodstvena osnova - *Comprehensive basis of accounting* - Celovita računovodstvena osnova obuhvata celinu kriterijuma koji se koriste kao osnova za sastavljanje finansijskih izveštaja i primenjuju se na sve materijalno značajne pozicije, a imaju suštinski značajnu podršku.

Šira mreža - *Wide Area Network (WAN)* - Komunikaciona mreža koja prenosi informacije preko širih oblasti, kao što su različite lokacije fabrika, gradovi ili nacije. WAN mreže omogućavaju on-line pristup aplikacijama sa udaljenih terminala. Nekoliko lokalnih mreža (LAN) mogu biti povezane u okviru šire mreže (WAN).

LITERATURA

1. FOF, Forum. (2011) *Forum of firms constitution*. preuzeto 23.01.2016. sa sajta FOF, Forum: <https://www.ifac.org/system/files/uploads/TAC-FoF/Forum-of-Firms-Constitution.pdf>
2. Hayes, R., Schilder, A., Dassen, R., Wallage, P., (2002) *Principi revizije (Međunarodna perspektiva)*, Savez računovođa i revizora Republike Srpske, Banja Luka
3. IFAC. (2015) *About IFAC*. preuzeto 23.01.2016. sa sajta IFAC-a: <http://www.ifac.org/about-ifac>
4. IFAC. (2013) *History Founding*. preuzeto 23.01.2016. sa sajta IFAC: <http://www.ifac.org/about-ifac/organization-overview/history>
5. IFAC. (2015) *IFAC Annual Review 2014*. preuzeto 23.01.2016. sa sajta IFAC: <http://viewer.epaperflip.com/Viewer.aspx?docid=7f7adad5-4907-4fad-9503-a56001873031#?page=0>
6. IAASB. (2015) *About IAASB*. preuzeto 23.01.2016. sa sajta IAASB: <http://www.iaasb.org/about-iaasb>
7. IAESB. (2015) *About IAESB*. preuzeto 23.01.2016. sa sajta IAESB: <http://www.iaasb.org/about-iaasb>
8. IESBA. (2015) *About IESBA*. preuzeto 23.01.2016. sa sajta IESBA: <http://www.ethicsboard.org/about-iesba>
9. IPSASB. (2015) *About IPSASB*. preuzeto 23.01.2016. sa sajta IPSASB: <http://www.ipsasb.org/about-ipsasb>
10. IESBA. (2015) *Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants*. preuzeto 23.01.2016. sa sajta IESBA: <http://www.ethicsboard.org/system/files/publications/files/2015-iesba-handbook.pdf>
11. IAASB. (2015) *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*. preuzeto 23.01.2016. sa sajta IAASB: <http://www.ifac.org/publications-resources/2015-handbook-international-quality-control-auditing-review-other-assurance>
12. IAESB. (2015) *Handbook of International Education Pronouncements*. preuzeto 23.01.2016. sa sajta IAESB: http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAESB-2015-Handbook_0.pdf

13. IPSASB. (2015) *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*. preuzeto 23.01.2016. sa sajta IPSASB: <http://www.ifac.org/publications-resources/2015-handbook-international-public-sector-accounting-pronouncements>
14. Krivačić, D., (2014). Eksterna revizija izvještaja o održivosti, Rovinj, Računovodstvo i menadžment - RIM 2014, 14 međunarodna znanstvena i stručna konferencija, Zbornik radova s međunarodne znanstvene i stručne konferencije, Svezak I - znanstveni radovi, str. 119-130
15. Međunarodni standardi i saopštenja revizije, kontrola kvaliteta, pregleda, ostalih uveravanja i srodnih usluga, knjiga I i knjiga II, 2015. izdanje Savez Revizora i Računovođa Srbije.
16. Narodna skupština Republike Srbije. (2013) Zakon o reviziji. preuzeto 23.01.2016. sa sajta Narodna skupština Republike Srbije: <http://www.parlament.gov.rs/upload/archive/files/lat/pdf/zakoni/2013/2270-13Lat.pdf>
17. Public Interest Oversight Board (PIOB). (2015) *Ten Years of Public Interest Oversight*. preuzeto 23.01.2016. sa sajta Public Interest Oversight Board: http://www.ipiob.org/media/files/attach/10thAnniversaryDoc_web.pdf
18. PAIB. (2015) *About the PAIB Committee*. preuzeto 23.01.2016. sa sajta PAIB: <http://www.ifac.org/about-ifac/professional-accountants-business/about-paib-committee>
19. Pretnar, Abičić, S. (2014). Profesionalni skepticizam revizora i rizik prijevernog finansijskog izvještavanja, Rovinj, Računovodstvo i menadžment - RIM 2014, 14 međunarodna znanstvena i stručna konferencija, Zbornik radova s međunarodne znanstvene i stručne konferencije, Svezak I - znanstveni radovi, str. 205-220
20. Rezaee, Z., Riley, R. (2010). *Financial Statement Fraud: Prevention and Detection*, 2nd ed., John Wiley&Sons, Inc., Hoboken, New Jersey http://samples.sainsburysebooks.co.uk/9780470543207_sample_417676.pdf
21. SMP. (2015) *About the SMP Committee*. preuzeto 23.01.2016. sa sajta SMP: <https://www.ifac.org/about-ifac/small-and-medium-practices/about-smp-committee>
22. Stanišić, M. (2014). Revizija, Beograd, Univerzitet Singidunum Beograd
23. Stanišić, M. (2014). Interna kontrola i revizija, Beograd, Univerzitet Singidunum Beograd
24. Stanišić, M., Vićentijević, K. (2009). Revizijski zaključni izveštaj, Beograd, Univerzitet Singidunum Beograd
25. Stojanović, R. (2015). *Profesionalna etika kao imperativ pouzdanosti finansijskog izvještavanja*. preuzeto 23.01.2016. sa sajta FINIZ Singidunum University International Scientific Conference: <http://finiz.singidunum.ac.rs/portal/wp-content/uploads/sites/3/2015/12/53-61.pdf>

CIP - Каталогизација у публикацији
Народна библиотека Србије, Београд

006.44:657.2(075.8)

ПЕТРОВИЋ, Зоран, 1963-

Revizijska regulativa / Zoran Petrović, Mile Stanišić, Kosana Vićentijević. - 3. izd. - Beograd : Univerzitet Singidunum, 2022 (Beograd : Caligraph). - VI, 356 str. ; 24 cm

Tiraž 600. - Međunarodni standardi revizije značenje pojmova: str. 341-353. - Napomene i bibliografske reference uz tekst. - Bibliografija: str. 355-356.

ISBN 978-86-7912-623-8

1. Станишић, Миле, 1959- [аутор] 2. Вићентијевић, Косана, 1971- [аутор]
а) Финансијски извештаји -- Ревизија -- Стандарди

COBISS.SR-ID 75426569

© 2022.

Sva prava zadržana. Nijedan deo ove publikacije ne može biti reprodukovан u bilo kom vidu i putem bilo kog medija, u delovima ili celini bez prethodne pismene saglasnosti izdavača.



Zoran Petrović
Kosana Vičentijević
Mile Stanišić

REVIZIJSKA REGULATIVA

Udžbenik je namenjen studentima Univerziteta Singidunum za pripremanje ispita iz predmeta Revizijska regulativa. U Udžbeniku su obrađeni Međunarodni standardi revizije koji se izučavaju u okviru navedenog predmeta. Nisu obrađeni Međunarodni standardi revizije koji se šire izučavaju u okviru drugih predmeta na Univerzitetu: MSR 300 Planiranje revizije fi nansijskih izveštaja, MSR 402 Revizijska razmatranja u vezi s pravnim licima koja koriste uslužne organizacije, MSR 530 Revizijsko uzorkovanje, MSR 700 Formiranje mišljenja i izveštavanje o fi nansijskim izveštajima, MSR 701 Modifikacija mišljenja u izveštaju nezavisnog revizora, MSR 706 Delovi za isticanje pitanja i delovi za ostala pitanja u izveštaju nezavisnog revizora, MSR 710 Uporedne informacije – uporedni iznosi i uporedni fi nansijski izveštaji, MSR 720 Revizorovi odgovori u vezi sa ostalim informacijama u dokumentima koji sadrže revidirane fi nansijske izveštaje, MSR 800 Posebna razmatranja - revizije fi nansijskih izveštaja sastavljenih u skladu sa okvirima posebne namene, MSR 805 Posebna razmatranja - revizije pojedinačnih fi nansijskih izveštaja i određenih elemenata, računa ili stavki fi nansijskih izveštaja, MSR 810 Angažmani o izveštavanju o sažetim fi nansijskim izveštajima. Na kraju, unapred se zahvaljujemo na svim sugestijama od strane korisnika Udžbenika, koje ćemo uvažiti prilikom pripreme teksta za sledeća izdanja.