

МЕЂУНАРОДНИ СТАНДАРД РЕВИЗИЈЕ 250 РАЗМАТРАЊЕ ПРИМЕНЕ ЗАКОНА И ПРОПИСА У ОБАВЉАЊУ РЕВИЗИЈЕ ФИНАНСИЈСКИХ ИЗВЕШТАЈА

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

САДРЖАЈ

Параграф

Увод

Делокруг овог ISA	1	
Утицај закона и прописа	2	
Одговорност за усклађеност са законима и прописима		3–8
Датум ступања на снагу	9	
Циљеви	10	
Дефиниција	11	
Захтеви		
Ревизорово разматрање усклађености са законом и прописима	12–17	
Ревизијски поступци када се открије или сумња на постојање неусклађености		18–21
Извештавање о уоченој или могућој неусклађености	22–28	
Документација	29	
Примена и остала објашњења		
Одговорност за усклађеност са законима и прописима		A1–A6
Ревизорово разматрање усклађености са законом и прописима	A7–A12	
Ревизијски поступци када се открије или сумња на постојање неусклађености		A13–A18
Извештавање о идентификованој или могућој неусклађености	A19–A20	
Документација.....		A21

Међународни стандард ревизије (ISA) 250, *Разматрање примене закона и прописа у обављању ревизије финансијских извештаја* треба тумачити у контексту ISA 200 *Опти циљеви независног ревизора и спровођење ревизије у складу са Међународним стандардима ревизије*

Увод

Делокруг овог ISA

1. Овај Међународни стандард ревизије (ISA) се бави одговорношћу ревизора у погледу разматрања примене закона и прописа у току обављања ревизије финансијских извештаја. Овај ISA се не примењује на друга ангажовања на основу којих се пружа уверавање, у којима је ревизор ангажован да тестира и посебно извести о усклађености са специфичним законима или прописима.

Утицај закона и прописа

2. Утицај различитих закона и прописа на финансијске извештаје знатно варира. Закони и прописи којима подлеже ентитет чине правни и законски оквир. Одредбе неких закона и прописа имају директни ефекат на финансијске извештаје будући да одређују износе о којима се извештава и обелодањивања у финансијским извештајима. Остали закони или прописи захтевају усклађивања или садрже одредбе у вези са пословањем ентитета, али не утичу директно на финансијске извештаје ентитета. Пословање неких ентитета је стриктно регулисано (на пример, пословање банака и хемијске индустрије). Други ентитети подлежу многим законима и прописима који се генерално односе на пословне аспекте обављања делатности (као што су прописи који се односе на заштиту на раду, здравље и равноправност приликом запошљавања). Непоштовање закона и прописа може за последицу имати казне, судске спорове или друге последице које могу имати материјално значајан ефекат на финансијске извештаје.

Одговорност за усклађеност са законима и прописима

(видети параграфе A1–A6)

3. Руководство, уз надзор лица овлашћених за управљање, је одговорно да обезбеди да пословање ентитета буде у складу са одредбама закона и прописа, укључујући и одредбе закона и прописа које одређују износе и обелодањивања у финансијским извештајима.

Одговорност ревизора

4. Захтеви овог ISA су осмишљени као помоћ ревизору у идентификовању материјално погрешних исказа у финансијским извештајима насталих услед неусклађености са законима и прописима. Међутим, ревизор није одговоран за спречавање неусклађености и не може се од њега очекивати да уочи неусклађеност у погледу свих закона и прописа.

5. Ревизор је одговоран за прибављање уверавања у разумној мери да финансијски извештаји, узети у целини, не садрже материјално погрешне исказе, било да је узрок криминална радња или грешка. Приликом спровођења ревизије финансијских извештаја, ревизор узима у обзир применљиви правни и законски оквир. Услед инхерентних ограничења ревизије, постоји неизбежан ризик да неки материјално погрешни искази у финансијским извештајима можда неће бити примећени, иако је ревизија правилно планирана и спроведена у складу са Међународним стандардима ревизије. У смислу закона и прописа, потенцијални ефекти инхерентних ограничења способности ревизора да открије материјално погрешне исказе су већи због следећих фактора:

- Постоји много закона и прописа, који се углавном односе на пословне аспекте ентитета и који уобичајено не утичу на финансијске извештаје и нису обухваћени информационим системом који је релевантан за финансијско извештавање ентитета.
- Неусклађеност са законима и прописима може подразумевати понашање којим се прикрива неусклађеност, као што су тајни договори, фалсификати, намерни пропусти да се евидентирају пословни догађаји, заобилажење контрола од стране вишег руководства и намерно давање погрешних изјава ревизору.
- Да ли неки поступак представља непоступање у складу са законом и прописима представља питање о коме коначну одлуку донеси суд.
- Генерално, што случајеви непоштовања закона и прописа имају мање утицаја на догађаје и трансакције које се обично одражавају на финансијске извештаје, то је мање вероватно да ће такве случајеве ревизор открити или да ће препознати постојање неусклађености.

6. Овај ISA разликује одговорности ревизора у погледу усклађености са две различите категорије закона и прописа, односно у погледу:

(а) Одредби закона и прописа за које је опште прихваћено да имају директан ефекат на утврђивање материјално значајних износа и обелодањивања у финансијским извештајима, као што су закони и прописи у вези са пензијама и порезима (видети параграф 13); и

(б) Других закона и прописа који немају директан ефекат на утврђивање материјално значајних износа и обелодањивања у финансијским извештајима, али усклађеност са њиховим одредбама може бити од суштинског значаја за оперативне аспекте пословања, способност ентитета да настави пословање, или избегне материјално значајне казне (на пример, поштовање услова у вези лиценци, законских услова о солвентности, или поштовање закона о заштити животне средине); неусклађеност са овим законима и прописима може стога имати материјално значајне ефекте на финансијске извештаје (видети параграф 14).

7. У овом ISA, различити захтеви су наведени за сваку од наведених категорија закона и прописа. За категорију која се дефинише у параграфу 6(а), обавеза ревизора је да прикупи довољно адекватних доказа у вези са усклађеношћу са одредбама тих закона и прописа. За категорију која се дефинише у параграфу 6(б), одговорност ревизора је ограничена на спровођење одређених ревизијских поступака које ће омогућити идентификовање неусклађености са тим законима и прописима која може имати материјално значајан ефекат на финансијске извештаје.

8. Овај ISA захтева да ревизор води рачуна о чињеници да други ревизијски поступци, које примењује ради формирања мишљења о финансијским извештајима, могу указати на постојање или могуће постојање случајева неусклађености са законима и прописима. Одржавање става професионалног скептицизма током ревизије, као што захтева ISA 200, је узимајући у обзир обим закона и прописа који утичу на ентитет веома важно у овом контексту.

Датум ступања на снагу

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

Циљеви

10. Циљеви ревизора су да:

(а) прибави довољно адекватних ревизијских доказа о усклађености са одредбама оних закона и прописа за које се генерално сматра да директно утичу на утврђивање материјално значајних износа и обелодањивања у финансијским извештајима.

(б) спроведе специфичне ревизијске поступке који помажу при идентификовању случајева неусклађености са оним законима и прописима а који могу имати материјално значајне последице на финансијске извештаје; и

(ц) адекватно одговори на, током ревизије идентификоване или могуће случајеве неусклађености са законима и прописима.

Дефиниција

11. За потребе овог ISA, доле наведени појмови имају следеће значење:

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

Захтеви

Ревизорово разматрање усклађености са законом и прописима

12. У оквиру разумевања ентитета и његовог окружења, у складу са ISA 315, ревизор треба да стекне опште разумевање:

(а) правног и законског оквира применљивог на ентитет и привредну грану или сектор у којима ентитет послује; и

(б) усклађености ентитета са тим оквиром. (видети параграф А7)

13. Ревизор треба да прибави довољно адекватних ревизијских доказа о усклађености ентитета са одредбама закона и прописа за које ревизор генерално сматра да директно утичу на одређивање материјално значајних износа и обелодањивања у финансијским извештајима. (видети параграф А8)

14. Ревизор треба да спроведе поступке који помажу при идентификовању случајева неусклађености са другим законима и прописима, који могу имати материјално значајан ефекат на финансијске извештаје, као што су: (видети параграфе А9-А10)

(а) испитивање руководства и, где је то применљиво, лица овлашћених за управљање, о усклађености ентитета са законима и прописима; и

(б) преглед релевантне преписке с телима надлежним за давање релевантних лиценци или са регулаторним телима.

15. Током ревизије, ревизор треба да води рачуна о чињеници да остали спроведени ревизијски поступци могу указати на случајеве постојеће или могуће неусклађености са законима и прописима. (видети параграф А12)

16. Ревизор треба да од руководства и, где је то применљиво, лица овлашћених за управљање, прибави писану изјаву да је ревизору обелоданило све постојеће или могуће неусклађености са законима и прописима чије ефекте треба размотрити приликом састављања финансијских извештаја. (видети параграф А12)

17. У одсуству постојећих или могућих случајева неусклађености, ревизор није у обавези да спроведе ревизијске поступке у погледу усклађености са законима и прописима, осим оних које су наведени у параграфима 12-16.

Ревизијски поступци

када се открије или сумња на постојање неусклађености

18. Уколико ревизор добије информације о постојећој или могућој неусклађености са законима или прописима, ревизор треба да:

(а) стекне разумевање о природи такве радње и околностима под којима је та радња извршена, и

(б) прибави додатне информације потребне за процену могућих ефеката на финансијске извештаје. (видети параграф А14)

19. Уколико ревизор сумња да постоји неусклађеност, ревизор треба да о томе разговара са руководством и, где је то применљиво, лицима овлашћеним за управљање. Уколико руководство и, где је то применљиво, лица овлашћена за управљање не пруже довољно информација које доказују да је ентитет усклађен са одредбама закона и прописа и, по оцени ревизора, ефекат могуће неусклађености може материјално значајно утицати на финансијске извештаје, ревизор може размотрити могућност да затражи правни савет. (видети параграфе А15-А16)

20. Када није у могућности да прибави одговарајуће информације у вези са сумњом о неусклађености са законима и прописима, ревизор треба да размотри утицај недостатка довољно адекватног ревизијског доказа на мишљење ревизора.

21. Ревизор треба да размотри импликације неусклађености са законима и прописима у односу на друге аспекте ревизије, укључујући ревизорову процену ризика и поузданост писаних изјава, и предузме неопходне активности. (видети параграфе А17-А18)

Извештавање о уоченој или могућој неусклађености

Извештавање лица задужених за управљање о неусклађености

22. Осим уколико сва лица овлашћена за управљање нису укључена у руковођење ентитетом, и на тај начин свесна питања која се тичу идентификоване или могуће неусклађености која је ревизор већ саопштио, ревизор треба да саопшти лицима овлашћеним за управљање информације у вези са неусклађеношћу са законима и прописима, које је открио током ревизије, осим у случајевима када је јасно да су случајеви безначајни.

23. Ако је ревизор на основу свог просуђивања уверен да је неусклађеност са законима и прописима, која се објашњава у параграфу 22 намерна и материјално значајна, ревизор треба да обавести лица овлашћена за управљање о овим налазима, што је пре могуће.

24. Ако ревизор посумња да су чланови руководства или лица овлашћена за управљање, умешани у случајеве неусклађености, ревизор треба да о томе обавести следећи виши ниво руководства ентитета, ако такав виши ниво постоји, као што је, на пример Комитет за ревизију или надзорни одбор. Где не постоји виши ниво руководства, или ако ревизор верује да на основу његовог извештаја неће бити предузете мере, или ако није сигуран коме треба да поднесе извештај, треба да потражи правни савет.

Извештавање о неусклађености

у ревизорском извештају о финансијским извештајима

25. Ако ревизор закључи да неусклађеност има материјално значајан утицај на финансијске извештаје и ако тај утицај није на одговарајући начин исказан у финансијским извештајима, ревизор треба да, у складу са ISA 705, изрази квалификовано мишљење или негативно мишљење о финансијским извештајима.

26. Ако је од стране руководства или лица овлашћених за управљање ревизор спречен да прибави довољно адекватних доказа, на основу којих би могао да процени да ли постоји, или је вероватно да ће доћи до неусклађености, која може да има материјално значајан утицај на финансијске извештаје, ревизор треба да изрази квалификовано мишљење или да се уздржи од изражавања мишљења о финансијским извештајима, по основу ограничења делокруга ревизије у складу са ISA 705.

27. Ако ревизор није у могућности да утврди да ли постоји неусклађеност, услед ограничења по основу постојећих околности, а не услед ограничења наметнутих од стране руководства или лица овлашћених за управљање, ревизор треба да размотри утицај на извештај ревизора у складу са ISA 705.

Извештавање о неусклађености

према регулаторним телима и органима власти

28. Уколико је ревизор идентификовао или сумња да постоји неусклађеност са законима и прописима, ревизор треба да утврди да ли има обавезу да о идентификованој или могућој неусклађености извести екстерне стране. (видети параграфе А19-А20)

Документација

29. Ревизор треба да у ревизијску документацију укључи идентификовану или могућу неусклађеност са законима и прописима и резултате разговора са руководством и, где је то применљиво, лицима овлашћеним за управљање и другим странама ван ентитета (видети параграф А21)

* * *

Примена и остала објашњења

Одговорност за усклађеност са законима и прописима

(видети параграфе 3-8)

- A1. Руководство, уз надзор лица овлашћених за управљање, је одговорно да обезбеди да је пословање ентитета у складу са одредбама закона и прописа. Закони и прописи могу утицати на различите начине на финансијске извештаје ентитета: на пример, директно могу утицати на специфична обелодањивања у финансијским извештајима која се захтевају од ентитета, или могу прописивати применљиви оквир финансијског извештавања. Такође могу установљавати одређена законска права и обавезе ентитета, од којих се нека одражавају у финансијским извештајима. Такође, закони и прописи могу предвиђати санкције у случају неусклађености.
- A2. Ентитет може применити Следеће политике и поступке, као помоћ у спречавању и откривања случајева неусклађености са законима и прописима:
- Праћење законских захтева и обезбеђење да су пословни поступци осмишљени тако да те захтеве испуњавају.
 - Успостављање и одржавање одговарајућег система интерне контроле.
 - Израда, промовисање и поштовање Кодекса понашања.
 - Обезбеђење одговарајуће обуке запослених и разумевања Кодекса понашања.
 - Праћење поштовања Кодекса понашања и спровођења одговарајућих дисциплинских мера против запослених који га се не придржавају.
 - Ангажовање правних саветника на праћењу законских обавеза.
 - Вођење регистра значајних закона, који су релевантни за ентитет и делатност којом се бави и праћење евиденције о жалбама.

Код већих ентитета, ове политике и поступци могу бити допуњени навођењем одговарајућих одговорности које има:

- Функција интерне ревизије.
- Одбор за ревизију.
- Функција усклађености.

Одговорности ревизора

A3. Неусклађеност ентитета са законима и прописима може за последицу имати материјално погрешне исказе у финансијским извештајима. Откривање неусклађености, без обзира на материјалност, може утицати на друге аспекте ревизије укључујући, на пример, ревизорова разматрања у погледу интегритета руководства и запослених.

A4. Да ли нека радња има за последицу неусклађеност са законима и прописима је правно питање и обично је изван ревизорове професионалне компетенције. Међутим, ревизорова обука, искуство и разумевање пословања ентитета и његове делатности може обезбедити основу за препознавање да одређене радње које је ревизор запазио, узрокују неусклађеност са законима и прописима.

A5. У складу са специфичним, законом прописаним захтевима, од ревизора се може захтевати, да у склопу ревизије финансијских извештаја, посебно извештава о усклађености ентитета са одређеним одредбама закона или прописа. У ISA 700 (ревидиран¹) или ISA 800 (ревидиран¹) се разматра како се путем ревизорског извештаја испуњавају ове одговорности. Штавише, у случајевима где постоје законом прописани захтеви, може бити неопходно да план ревизије укључује и одговарајуће тестове усклађености са овим одредбама закона и прописа.

Разматрања која су специфична за ентитете у јавном сектору

A6. У јавном сектору могу постојати додатне ревизијске одговорности у вези са разматрањем закона и прописа, који могу бити у вези са ревизијом финансијских извештаја или се односити на

друге аспекте пословања ентитета.

Ревизорово разматрање усклађености са законом и прописима

Стицање разумевања правног и законског оквира (видети параграф 12)

A7. Ради стицања општег разумевања правног и законског оквира, и на који начин се ентитет усклађује са тим оквиром, ревизор може на пример да:

- користи постојећа сазнања о делатности, правним и другим екстерним факторима,
- стекне ажурно и додатно разумевање закона и прописа који директно одређују материјално значајне износе и обелодањивања у финансијским извештајима,
- испитује руководство ентитета о законима и прописима за које се очекује да би могли имати фундаменталне ефекте на пословање,
- испитује руководство о политикама и поступцима ентитета усмерених на испуњење захтева усклађености са законима и прописима, и
- испитује руководство о усвојеним политикама и поступцима за идентификовање, процењивање и рачуноводствено обухватање судских спорова и тужби и процене по овом основу.

Закони и прописи за које се генерално сматра да утичу на одређивање материјално значајних износа и обелодањивања у финансијским извештајима (видети параграф 13)

A8. Одређени закони и прописи су чврсто успостављени, познати ентитету и у оквиру привредне гране и делатности ентитета, и релевантни за финансијске извештаје ентитета (као што је описано у параграфу 6(а)). На пример, ови закони и прописи се могу односити на:

- Форму и садржину финансијских извештаја
- Специфичне захтеве финансијског извештавања за одређене делатности
- Рачуноводствено обухватање трансакција по основу уговора с државним органима, или
- Обрачун или признавање расхода у вези с порезом на добит или трошковима у вези са пензијама.

Неке одредбе тих закона и других прописа могу бити директно релевантне за специфичне тврдње у финансијским извештајима (на пример, одредбе које се тичу пореза на добит), док друге могу бити директно у вези са финансијским извештајима у целини (на пример, прописани извештаји који чине комплетан сет финансијских извештаја). Циљ захтева из параграфа 13 је да ревизор прикупи довољно адекватних ревизијских доказа у вези усклађености одређивања износа и обелодањивања у финансијским извештајима са релевантним одредбама закона и прописа.

Непридржавање закона и других прописа може изазвати финансијске последице на ентитет као што су казне, спорови и друго, а ти трошкови се морају покрити у финансијским извештајима, али не сматра се да имају директан ефекат на финансијске извештаје као што је описано у параграфу 6(а).

Поступци за идентификовање примера неусклађености – други закони и прописи (видети параграф 14)

A9. Ревизор би нарочито требало да има у виду да одређени закони и други прописи могу имати фундаменталан ефекат на пословање ентитета (као што је описано у параграфу 6(б)). То јест, неусклађеност са законима и прописима може имати за последицу прекид пословања ентитета или довођења у питање начела сталности пословања ентитета. На пример, неиспуњење захтева поседовања лиценце или другог овлашћења за обављање посла може имати такве последице (на пример, у случају банке неиспуњење захтева у погледу капитала или пласмана). Постоје многи закони и прописи, који се углавном односе на аспекте пословања ентитета и који типично немају материјално значајне ефекте на финансијске извештаје и нису обухваћени информационом системом који је релевантан за финансијско извештавање ентитета.

A10. Будући да ефекти других закона и прописа на финансијско извештавање, могу бити различите у зависности од делатности ентитета, ревизијски поступци који су описани у параграфу 14 су усмерени на помоћ ревизору у откривању случајеве неусклађености са законима и прописима који могу имати материјално значајан ефекат на финансијске извештаје.

Неусклађеност коју је ревизор уочио током спровођења других ревизијских поступака (видети параграф 15)

A11. Ревизијски поступци које се спроводе за сврхе формирања мишљења о финансијским извештајима могу ревизору указати на случајеве постојеће или могуће неусклађености са законима и прописима. На пример, такви ревизијски поступци могу укључивати:

- Читање записника;
- Испитивање руководства ентитета и његових правних саветника о судским споровима, захтевима за накнаду и проценама по том основу; и
- Обављање поступака детаљног суштинског испитивања класа трансакција, салда рачуна и обелодањивања.

Писане изјаве (видети параграф 16)

A12. Будући да утицај различитих закона и прописа на финансијске извештаје може значајно варирати, писане изјаве пружају неопходне ревизијске доказе о сазнању руководства о идентификованим и могућим случајевима неусклађености са законима и прописима, који могу имати материјално значајан утицај на финансијске изјаве. Међутим, писане изјаве саме по себи не пружају довољно адекватних ревизијских доказа, и услед тога, не утичу на природу и обим других ревизијских доказа које треба да прибави ревизор.

Ревизијски поступци када се открије или сумња на постојање неусклађености

Индикатори неусклађености са законима и прописима (видети параграф 18)

A13. Уколико ревизор уочи постојање или добије информације о постојању наведених фактора, то може указивати на неусклађеност са законима и прописима:

- Истраге које воде државни органи или плаћање новчаних казни и пенала.
- Плаћање неспецификованих услуга или давање зајмова консултантима, повезаним странама, запосленима и запосленима у државним управама и органима.
- Провизије по основу продаје или накнаде за посредовање, које изгледају прекомерне у односу на уобичајене провизије и накнаде по овом основу које је ентитет до сада плаћао или су уобичајене у оквиру привредне делатности или за врсту примљене услуге.
- Набавке се врше по ценама које су знатно изнад или испод тржишних цена.
- Неуобичајена готовинска плаћања, набавке уз коришћење чекова који гласе на доносиоца или пренос средстава на шифроване банковне рачуне.
- Неуобичајене трансакције са компанијама које су регистроване у земљама са значајним пореским олакшицама.
- Плаћања за робу и услуге према земљама које нису земље порекла роба или услуга.
- Плаћања без потпуне документације прописане за девизне трансакције.
- Постојање информационог система који не успева, било због мањкавости у структури или грешака, да обезбеди одговарајући ревизијски траг или довољан доказ.
- Постојање неодобрених трансакција или неправилно евидентирање одобрених трансакција.
- Коментари из медија.

Питања релевантна за процену ревизора (видети параграф 18(б))

A14. Приликом процењивања могућих ефеката на финансијске извештаје, ревизор разматра:

- потенцијалне финансијске последице неусклађености са законима или прописима, на финансијске извештаје, укључујући на пример казне, пенале, штете, претње одузимања имовине, присилан прекид пословања и спорове,
- да ли потенцијалне финансијске последице захтевају обелодањивање,
- да ли су потенцијалне финансијске последице у тој мери озбиљне да се због њих доводи у питање истинитост и објективност презентације у финансијским извештајима, или на други начин резултирају тиме да финансијски извештаји наводе на погрешне закључке.

Ревизијски поступци (видети параграф 19)

A15. Ревизор може разговарати о својим налазима са лицима овлашћеним за управљање, где ће они можда бити у могућности да пруже додатне ревизијске доказе. На пример, ревизор може потврдити да лица овлашћена за управљање имају исто разумевање чињеница и околности које су релевантне за трансакције или догађаје које резултирају могућом неусклађеношћу са законима и прописима.

A16. Уколико руководство или, где је то применљиво, лица овлашћена за управљање не обезбеде

довољно информација ревизору, које доказују усклађеност ентитета са законима и прописима, ревизор се може одлучити да консултује правног саветника запосленог у ентитету или затражи екстерну правну помоћ у вези са применом закона и прописа у одређеним околностима, могућности постојања криминалне радње, и могућих ефеката на финансијске извештаје. Уколико консултација са правним саветником запосленим у ентитету или уколико ревизор није задовољан мишљењем правног саветника, ревизор може сматрати неопходним да консултује свог правног саветника у вези постојања кршења закона и прописа, могућим правним последицама, могућности постојања криминалне радње, и које следеће кораке, уколико су неопходни, ревизор треба да предузме.

Процена импликација услед неусклађености (видети параграф 21)

A17. У складу са параграфом 21, ревизор треба да размотри импликације неусклађености са законима и прописима у односу на друге аспекте ревизије, укључујући ревизорову процену ризика и поузданост изјава руководства. Импликације конкретних случајева неусклађености са законима и прописима које је ревизор идентификовао, зависе од односа између дела извршења и покушаја прикривања, ако је таквих покушаја било, од специфичних контролних поступака, као и од нивоа руководства или запослених који су умешани, с посебним освртом на импликације које произилазе услед умешаности највишег руководства ентитета.

A18. У изузетним случајевима, ревизор може размотрити повлачење из ангажовања, у случајевима где је то могуће у складу са применљивим законом или прописима, када руководство или лица овлашћена за управљање не предузму корективне мере које ревизор сматра неопходним у датим околностима, чак и када неусклађеност са законима и прописима нема материјално значајан утицај на финансијске извештаје. При доношењу одлуке о повлачењу ревизор обично тражи правни савет. Уколико повлачење из ангажовања није могуће, ревизор може размотрити алтернативне поступке, укључујући и опис неусклађености у ревизорском извештају у оквиру пасуса у вези са осталим питањима.

Извештавање о идентификованој или могућој неусклађености

Извештавање о неусклађености према регулаторним телима и органима власти (видети параграф 28)

A19. Ревизорова професионална дужност у погледу поверљивости података клијента га може спречити да о идентификованој или могућој неусклађености извести екстерне стране. Међутим, законске обавезе ревизора се могу разликовати у зависности од правног система и у извесним околностима, обавезе по основу закона, прописа или судских одлука су изнад дужности у погледу поверљивости података. У неким земљама од ревизора се захтева да о неусклађености финансијских институција са законима и прописима извести надлежна надзорна тела. Такође, у неким правним системима, ревизор има обавезу да о погрешним исказима извести надлежне органе у случајевима где руководство, или где је то применљиво, лица овлашћена за управљање, не предузму корективне мере. У таквим околностима, ревизор може тражити правни савет како би утврдио који су адекватни кораци.

Разматрања која су специфична за ентитете у јавном сектору

A20. Ревизор јавног сектора може бити обавезан да о случајевима неусклађености са законима и прописима извести државне органе или да такве случајеве укључи у извештај ревизора.

Документација (видети параграф 29)

A21. Ревизорова документација о налазима у вези са идентификованим или могућим неусклађеностима са законима и прописима може укључивати на пример:

- Копије евиденција и докумената.
- Записнике дискусија са руководством, лицима овлашћеним за управљање или странкама ван ентитета.

¹SA 200, Општи циљеви независног ревизора и спровођење ревизије у складу са Међународним стандардима ревизије, параграф 5.

¹SA 200, параграфи A53–A54.

¹SA 200, параграф 15.

¹SA 315 (ревидиран), Идентификовање и процена ризика материјално погрешних исказа путем разумевања ентитета и његовог окружења, параграф 11.

¹ISA 260 (ревидиран), *Комуникација са лицима овлашћеним за управљање*, параграф 13.

¹ISA 705 (ревидиран), *Модификације мишљења у извештају независног ревизора*, параграфи 7-8.

¹ISA 230, *Ревизијска документација*, параграфи 8-11 и параграф А6.

¹ISA 700 (ревидиран), *Формирање мишљења и извештавање о финансијским извештајима*, параграф 43.

¹ISA 800 (ревидиран), *Специјална разматрања - ревизије финансијских извештаја припремљених у складу са оквирима специјалне намене*, параграф 11.

ISA 580, *Писане изјаве*, параграф 4.

¹ISA 706 (ревидиран), *Пасус којим се скреће пажња и пасус у вези са осталим питањима у извештају независног ревизора*, параграф 8.