

**МЕЂУНАРОДНИ СТАНДАРД РЕВИЗИЈЕ 315 (РЕВИДИРАН)
ИДЕНТИФИКОВАЊЕ И ПРОЦЕНА РИЗИКА
МАТЕРИЈАЛНО ПОГРЕШНИХ ИСКАЗА
ПУТЕМ РАЗУМЕВАЊА ЕНТИТЕТА И ЊЕГОВОГ ОКРУЖЕЊА**

(Стандард важи за ревизије финансијских извештаја
за периоде који се завршавају 15. децембра 2013. или касније)

САДРЖАЈ

Параграф

Увод

Делокруг овог ISA	1
Датум ступања на снагу	2
Циљ	3
Дефиниције	4
Захтеви	
Поступци процене ризика и повезане активности	5–10
Неопходно разумевање ентитета и његовог окружења, укључујући и интерну контролу ентитета	11–24
Идентификовање и процена ризика материјално погрешног исказа	25–31
Документација	32

Примена и остала објашњења

Поступци процене ризика и друге активности	A1–A24
Неопходно разумевање ентитета и његовог окружења, укључујући и интерну контролу ентитета	A25–A121
Идентификовање и процена ризика материјално погрешног исказ	A122–A152
Документација	A153–A156

Прилог 1: Компоненте интерне контроле

Прилог 2: Услови и догађаји који могу указивати
на ризике материјално погрешног исказа

Међународни стандард ревизије (ISA) 315 (ревидиран), *Идентификовање и процена ризика материјално погрешних исказа путем разумевања ентитета и његовог окружења* треба тумачити у контексту ISA 200 *Општи циљеви независног ревизора и спровођење ревизије у складу са Међународним стандардима ревизије*

Увод

Делокруг овог ISA

1. Овај Међународни стандард ревизије (ISA) се бави одговорношћу ревизора у вези са идентификовањем и проценом ризика материјално погрешних исказа у финансијским извештајима, путем разумевања ентитета и његовог окружења, укључујући и интерну контролу ентитета.

Датум ступања на снагу

2. Овај ISA важи за ревизије финансијских извештаја за периоде који се завршавају 15. децембра 2013. године или касније.

Циљ

3. Циљ ревизора је да идентификује и процени ризике материјално погрешних исказа, насталих услед криминалне радње или грешке, на нивоу финансијског извештаја или тврдње, путем разумевања ентитета и његовог окружења, укључујући и интерну контролу, на тај начин обезбеђујући основу за осмишљавање и примену одговора на процењене ризике материјално погрешних исказа.

Дефиниције

4. За потребе међународних стандарда ревизије, наведени појмови имају следеће значење:
 - (а) Тврдње - Тврдње су изјаве руководства, дате експлицитно или на други начин, које су садржане у финансијским извештајима, а ревизор их користи приликом разматрања различитих типова потенцијалних погрешних исказа који могу да се појаве.
 - (б) Пословни ризик – Ризик који настаје као последица значајних услова, догађаја, околности, активности или неактивности који би могли негативно да утичу на способност ентитета да постигне своје циљеве и извршава стратегије, или као последица постављања неприкладних циљева и стратегија.
 - (ц) Интерна контрола - Интерна контрола је процес који осмишљавају, примењују и одржавају лица овлашћена за управљање, руководство и друга лица, у циљу обезбеђења уверавања у разумној мери о испуњењу циљева ентитета у погледу поузданости финансијског извештавања, ефикасности и ефективности пословања и усклађености са применљивим законима и регулативом. Израз „контрола“ се односи на све аспекте једне или више компоненти интерне контроле.
 - (д) Поступци процене ризика – Ревизијски поступци спроведени у циљу разумевања ентитета и његовог окружења, укључујући интерне контроле ентитета, да би се идентификовао и проценио ризик од материјално погрешних исказа, насталих услед грешака или криминалних радњи, у финансијским извештајима и тврдњама.
 - (е) Значајан ризик – Идентификован и процењен ризик од материјално значајног погрешног исказа који, по суду ревизора, захтева специјална ревизијска разматрања.

Захтеви

Поступци процене ризика и повезане активности

5. Ревизор треба да спроведе поступак процене ризика како би створио основу за идентификовање и процену ризика материјално погрешних исказа на нивоу финансијског извештаја и на нивоу тврдње. Поступци за процену ризика сами не пружају довољно адекватних ревизијских доказа на којима би се заснивало мишљење ревизора. (видети параграфе А1-А5)

6. Поступци процене ризика треба да укључују следеће:

(а) Испитивање руководства, одговарајућих лица из функције интерне ревизије (ако та функција постоји) и других лица у ентитету, која по процени ревизора могу имати информације које вероватно могу помоћи у идентификовању ризика материјално погрешних исказа насталих услед криминалне радње или грешке. (видети параграф А6-А13)

(б) Аналитичке поступке. (видети параграфе А14-А17)

(ц) Посматрање и проверу. (видети параграф А18)

7. Ревизор треба да размотри да ли су информације прибављене током процеса прихватања клијента или процеса наставка сарадње са клијентом релевантне за идентификовање ризика материјално погрешних исказа.

8. Уколико је партнер на ангажовању био претходно ангажован од стране тог ентитета, треба да размотри да ли су прикупљене информације релевантне за идентификовање ризика материјално погрешних исказа.

9. Када ревизор намерава да користи информације о ентитету и његовом окружењу, које су прибављене у претходним периодима, треба да утврди да ли је дошло до промена које могу утицати на релевантност тих информација за текућу ревизију. (видети параграфе А19-А20)

10. Партнер на ангажовању и други кључни чланови тима који ради на ангажовању треба да размотре осетљивост финансијских извештаја ентитета на материјалне грешке, и примену применљивог оквира финансијског извештавања на чињенице и околности у којима се налази тај ентитет. Партнер на ангажовању треба да утврди која питања треба да буду саопштена члановима тима који нису учествовали у дискусији. (видети параграфе А21-А24)

Неопходно разумевање ентитета и његовог окружења, укључујући и интерну контролу ентитета

Ентитет и његово окружење

11. Ревизор треба да разуме следеће:

(а) Релевантне факторе привредне гране, регулаторне и друге екстерне факторе, укључујући применљиви оквир финансијског извештавања. (видети параграфе А25-А30)

(б) Природу ентитета, укључујући:

(i) његово пословање;

(ii) власничку и управљачку структуру;

(iii) врсте инвестиција које ентитет врши или намерава да изврши, укључујући и инвестиције у ентитете посебне намене, и

(iv) начин на који је ентитет организован и на који се финансира како би адекватно могао да разуме класе трансакција, салда рачуна, и обелодањивања која се очекују у финансијским извештајима. (видети параграфе А31-А35)

(ц) Избор и примену рачуноводствених политика, укључујући и разлоге за измене. Ревизор треба да процени да ли су рачуноводствене политике ентитета одговарајуће за његово пословање и да ли су у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања и рачуноводственим политикама које се користе у тој привредној грани. (видети параграф А36)

(д) Циљеве и стратегије ентитета, и пословне ризици који могу довести до ризика материјално погрешних исказа. (видети параграфе А37-А43)

(е) Мерење и преглед финансијских перформанси ентитета. (видети параграфе А44-А49)

Интерна контрола ентитета

12. Ревизор треба да стекне разумевање интерне контроле која је релевантна за ревизију. Иако се већина контрола које су релевантне за ревизију углавном тиче финансијског извештавања, нису све контроле које се односе на финансијско извештавање релевантне за ревизију. Питање је професионалног просуђивања ревизора да ли је једна контрола, појединачно или у комбинацији са другима, релевантна за ревизију. (видети параграфе А50-А73)

Природа и опсег разумевања релевантних контрола

13. Приликом стицања разумевања о контролама које су релевантне за ревизију, ревизор треба да процени карактеристике тих контрола и процени да ли се оне примењују, тако што ће, поред испитивања запослених, спровести додатне поступке у том ентитету. (видети параграфе А74-А76)

Компоненте интерне контроле

Контролно окружење

14. Ревизор треба да стекне разумевање контролног окружења. Као део поступка стицања разумевања, ревизор треба да процени да ли је:

(а) руководство, уз надзор лица овлашћених за управљање, успоставило и одржава културу поштења и етичког понашања; и

(б) заједничка снага елемената контролног окружења таква да обезбеђује одговарајућу основу за друге компоненте интерне контроле, и да ли су те друге компоненте угрожене недостацима у контролном окружењу. (видети параграфе А77-А87)

Поступак процене ризика у ентитету

15. Ревизор треба да утврди да ли ентитету има поступке за:

(а) Идентификовање пословних ризика који су релевантни за циљеве финансијског извештавања;

(б) Процену значаја ризика;

(ц) Оцењивање вероватноће њихове појаве; и

- (д) Одлучивање о мерама које треба предузети у вези са тим ризицима. (видети параграф А88)
16. Уколико је ентитет успоставио такав поступак (у даљем тексту “поступак процене ризика у ентитету”), ревизор треба да стекне разумевање поступка, и резултата тог поступка. Уколико ревизор идентификује ризике појаве материјалне грешке које руководство није идентификовало, ревизор разматра да ли је постојао узрочни ризик, и да ли је требао да буде идентификован у поступку процене ризика у ентитету. Уколико је то случај, ревизор треба да стекне разумевање зашто такав ризик није идентификован и да поступак процене ризика у ентитету уопште одговара датим околностима или да утврди да ли постоји значајан недостатак у интерној контроли у вези са поступком процене ризика у ентитету.
17. Уколико ентитет није успоставио такав поступак или је успостављен ad hoc поступак, ревизор треба да разговара са руководством о томе да ли су идентификовани пословни ризици који су од значаја за циљеве финансијског извештавања и на који начин се њима приступа. Ревизор треба да процени да ли је непостојање документованог поступка процене ризика у ентитету одговарајуће за дате околности, или то представља значајан недостатак у интерној контроли. (видети параграф А89) Информациони систем, укључујући повезане пословне процесе, који је релевантан за финансијско извештавање и комуникацију
18. Ревизор треба да стекне разумевање о информационом систему, укључујући и повезане пословне поступке, који су релевантни за финансијско извештавање, укључујући и следеће области: (видети параграфе А90-А92 и А95-А96)
- (а) Врсте трансакција у пословању ентитета које су значајне за финансијске извештаје;
- (б) Поступке, како у аутоматизованом (ИТ) тако и мануелном систему, којим се те трансакције иницирају, евидентирају, обрађују, по потреби коригују, преносе у главну књигу и извештава се о њима;
- (ц) Повезани рачуноводствени подаци, подржавајуће информације и посебна конта у финансијским извештајима која се користе за иницирање, евидентирање, обраду и извештавање о трансакцијама; ово укључује и корекцију нетачних информација и начин на који се информације преносе у главну књигу. Евиденције могу бити у мануелном или електронском облику;
- (д) Начин на који информациони систем, поред класа трансакција, бележи друге догађаје и услове значајне за финансијске извештаје;
- (е) Поступак финансијског извештавања који се користи за припрему финансијских извештаја ентитета, укључујући значајне рачуноводствене процене и обелодањивања; и
- (ф) Контроле у вези са евиденцијама, укључујући и несвакидашње уносе ради евидентирања непериодичних, несвакидашњих трансакција или усаглашавања. (видети параграфе А93-А94) Ово разумевање информационог система који је релевантан за финансијско извештавање треба да обухвата релевантне аспекте тог система који се односе на информације обелодањене у финансијским извештајима које потичу из главне и помоћних књига или изван њих.
19. Ревизор треба да стекне разумевање начина на који се у ентитету информише и саопштава о улогама, одговорности и значајним питањима повезаним са финансијским извештавањем. (видети параграфе А97-А98), што укључује:
- (а) Комуникацију између руководства и лица овлашћених за управљање; и
- (б) Екстерну комуникацију, као што је она са регулаторним телима.
- Контролне активности релевантне за ревизију
20. Ревизор треба да стекне разумевање контролних активности релевантних за ревизију, односно оних за које ревизор просуђује да их је неопходно разумети за сврхе процене ризика материјалне грешке на нивоу тврдње и осмишљавања даљих ревизорских поступака у вези са процењеним ризиком. Ревизија не захтева разумевање свих контролних активности које су релевантне за сваку значајну класу трансакција, салда рачуна, обелодањивања у финансијским извештајима или за сваку тврдњу која се на њих односи. (видети параграфе А99-А106)
21. У оквиру стицања разумевања контролних активности ентитета ревизор треба да стекне разумевање о начину на који ентитет одговара на ризике које настају у вези са информационим технологијама (ИТ). (видети параграфе А107-А109)
- Надзор над контролама

22. Ревизор треба да стекне разумевање најзначајнијих врста активности ентитета путем којих се врши надзор над интерним контролама које су релевантне за финансијско извештавање, укључујући оне које се односе на контролне активности релевантне за ревизију и на начин на који се у ентитету иницирају корективне активности над уоченим недостацима у контролама. (видети параграфе А110-А112)

23. Уколико ентитет има функцију интерне ревизије, ревизор треба да стекне разумевање о природи одговорности функције интерне ревизије и активностима које је су спроведене, или ће тек бити спроведене. (видети параграфе А113-А120)

24. Ревизор стиче разумевање у погледу извора информација релевантних за активности надзора ентитета и разумевање основе коју руководство користи за закључивање да су ове информације поуздане. (видети параграф А121)

Идентификовање и процена ризика материјално погрешног исказа

25. Ревизор треба да идентификује и процени ризике материјално погрешног исказа на:

(а) нивоу финансијског извештаја; и (видети параграфе А122-А125)

(б) нивоу тврдње за класе трансакција, салда рачуна и обелодањивања. (видети параграфе А126-А131)

како би креирао основу са осмишљавање и примену даљих ревизијских поступака.

26. За ову сврху ревизор треба да:

(а) идентификује ризике током поступка стицања разумевања ентитета и његовог окружења, укључујући релевантне контроле које се односе на ризике и разматрањем класа трансакција, салда рачуна и обелодањивања (укључујући квантитативне или квалитативне аспекте таквих обелодањивања) у финансијским извештајима; (видети параграфе А132-А136)

(б) процени идентификоване ризике, и оцени да ли су они прожимајући у односу на финансијске извештаје у целини и потенцијално утичу на многе тврдње,

(ц) повеже идентификоване ризике са потенцијалним негативним догађајима на нивоу тврдње, узимајући у обзир релевантне контроле које ревизор планира да тестира, и (видети параграфе А137-А139)

(д) размотри вероватноћу погрешног исказа, укључујући могућност вишеструких погрешних исказа, и да ли је потенцијални погрешни исказ такве врсте да би могао да резултира материјално значајним погрешним исказом. (видети параграф А140)

Ризици који захтевају посебно ревизијско разматрање

27. Као део поступка процене ризика у складу са параграфом 25, ревизор треба да одлучи да ли било који од идентификованих ризика, по процени ревизора, представља значајан ризик. При просуђивању, ревизор не узима у обзир ефекат идентификованих контрола релевантних за овај ризик.

28. Приликом процене о томе који ризици су значајни, ревизор као минимум разматрати следеће:

(а) да ли је у питању ризик криминалне радње;

(б) да ли је ризик повезан са скорашњим значајним привредним, рачуноводственим и другим дешавањима и да ли, стога, захтева посебну пажњу;

(ц) сложеност трансакција;

(д) да ли ризик укључује значајне трансакције са повезаним странама;

(е) степен субјективности у мерењу финансијских информација које се односе на ризик, посебно оних мерења која укључују широк опсег неизвесности;

(ф) да ли ризик укључује значајне трансакције ван уобичајеног пословања ентитета, или оне које су на неки начин неуобичајене. (видети параграфе А141-А145)

29. Уколико ревизор утврди да постоји значај ризик, ревизор треба да стекне разумевање контрола ентитету укључујући и контролних активности, које су релевантне за ризик. (видети параграфе А146-А148)

Ризици за које се само суштински поступци не може обезбедити довољно адекватних ревизијских доказа

30. За неке ризике, ревизор може просудити да није могуће или није практично прибавити довољно адекватних ревизијских доказа само помоћу суштинских поступака. Ови ризици се могу односити на нетачно или непотпуно евидентирање рутинских и значајних класа трансакција или салда на рачуну, чије карактеристике често омогућавају високо аутоматизовану обраду без имало или уз врло мало мануелних интервенција. У тим случајевима, контроле ентитета над таквим ризицима су релевантне за ревизију и ревизор треба да стекне разумевање о њима. (видети параграфе А149-А151)

Измена процене ризика

31. Ревизорова процена ризика материјалне грешке на нивоу тврдње се може изменити током ревизије услед прибављања додатних ревизијских доказа. У случајевима када ревизор спровођењем даљих ревизијских поступака прибави ревизијске доказе, или нове информације, а ти докази или информације су у супротности са ревизијским доказима на којима је ревизор првобитно заснивао процену, ревизор ревидира процену и у складу с тим модификује планиране ревизијске поступке. (видети параграф А152)

Документација

32. Ревизор треба да у ревизијску документацију укључи:

- (а) дискусије чланова тима који ради на ангажовању у складу са параграфом 10, као и значајне одлуке које су донете;
- (б) кључне елементе стеченог разумевања сваког од аспеката ентитета и његовог окружења, који су наведени у параграфу 11, као и сваке компоненте интерне контроле, који су наведени у параграфима 14-24; изворе информација на којима се заснива разумевање, као и спроведене поступке процене ризика;
- (ц) идентификоване и процењене ризике материјалне грешке на нивоу финансијског извештаја и на нивоу тврдње, као што се то захтева параграфом 25; и
- (д) идентификоване ризике и повезане контроле, о којима је ревизор стекао разумевање као резултат захтева параграфа 27-30. (видети параграфе А153-А156)

* * *

Примена и остала објашњења

Поступци процене ризика и друге активности (видети параграф 5)

А1. Стицање разумевања о ентитету и његовом окружењу, укључујући интерну контролу ентитета (у даљем тексту "разумевање ентитета"), представља стални, динамички процес прикупљања, ажурирања и анализирања информација током ревизије. На основу стеченог разумевања ревизор утврђује оквир у складу са којим планира ревизију и врши професионална просуђивања током ревизије, на пример када:

- Процењује ризике материјално погрешних исказа у финансијским извештајима;
- Утврђује материјалност у складу са ISA 320;
- разматра прикладност избора и примене рачуноводствених политика и адекватност обелодањивања у финансијским извештајима;
- идентификује области које се односе на износе и обелодањивања у финансијским извештајима у којима је неопходна посебна ревизорска пажња, на пример, трансакције између повезаних лица, процена руководства о способности ентитета да настави да послује у складу са начелом сталности пословања или приликом разматрања пословне сврхе трансакција;
- развија очекивања која користи када спроводи аналитичке поступке;
- одговара на процењене ризике материјално погрешних исказа, укључујући осмишљавање и примену додатних ревизијских поступака како би се прикупило довољно одговарајућих ревизијских доказа; и
- оцењује довољност и адекватност прибављених ревизијских доказа, као што је прикладност коришћених претпоставки и усмених и писаних изјава руководства.

A2. Информације које су прибављене поступцима процене ризика и другим активностима, ревизор може користити као ревизијске доказе којим потврђује процену ризика материјално погрешних исказа. Осим тога, приликом спровођења поступака процене ризика, ревизор може доћи до ревизијских доказа о класама трансакција, салдима рачуна или обелодањивањима и одговарајућим тврдњама, као и о ефикасности функционисања контрола чак и када ти ревизијски поступци нису специфично планирани као поступци суштинског испитивања или тестови контрола. Ради веће ефикасности такође, ревизор може одлучити да спроведе поступке суштинског испитивања или тестове контрола истовремено са поступцима процене ризика.

A3. Ревизор примењује професионално просуђивање како би утврдио неопходан обим разумевања. Основна одговорност ревизора је да утврди да ли је стечено разумевање довољно за постизање циља који је наведен у ISA. Степен укупног разумевања које се захтева од ревизора за сврхе обављања ревизије је мањи од оног који поседује руководство за потребе управљања ентитетом.

A4. Ризици које треба проценити укључују ризике узроковане како грешком тако и криминалном радњом, а оба случаја су обрађена у овом ISA. Међутим, значај криминалне радње је такав да захтева даље захтеве и смернице које су наведене у ISA 240, и у вези су са поступцима процене ризика и другим активностима неопходним за прикупљање информација које се користе за идентификовање ризика материјално погрешног исказа услед криминалне радње.

A5. Иако се од ревизора захтева да изврши све наведене поступке процене ризика који су описани у параграфу 6 у току процеса стицања потребног разумевања ентитета (видети параграфе 11-24), ревизор није обавезан да спроведе сваки да њих за све аспекте стицања разумевања. Ревизор спроводи и друге ревизијске поступке када прибављене информације могу бити корисне за утврђивање ризика материјалне грешке. На пример, ревизор може:

- размотрити информације прибављене из екстерних извора, као што су извештаји аналитичара, банака или пословних и економских часописа, или регулаторних или финансијских публикација.
- постављати питања екстерном правном саветнику ентитета или стручњацима за процену вредности чије је услуге ентитет користио.

Испитивање руководства, функције интерне ревизије и других лица у ентитету (видети параграф 6(a))

A6. Доста информација ревизор прибавља постављањем питања руководству и лицима одговорним за финансијско извештавање. Ревизор такође може да прибави информације постављањем упита функцији интерне ревизије, ако таква функција постоји у ентитету, и другим лицима у ентитету.

A7 Ревизор може прибавити информације, или остварити увид из другачије перспективе за сврхе утврђивања ризика материјалне грешке, као резултат испитивања других запослених лица у ентитету која имају различите степене одговорности. На пример:

- питања постављена лицима овлашћеним за управљање могу помоћи ревизору да боље разуме окружење у којем се припремају финансијски извештаји. У ISA 260 (ревидиран) идентификована је важност ефективне двосмерне комуникације када ревизор прибавља информације од лица овлашћених за управљање
- питања постављена запосленима укљученим у иницирање, обраду или евидентирање сложених или неуобичајених трансакција могу помоћи ревизору при оцењивању прикладности избора и примене одређених рачуноводствених политика;
- питања упућена интерној правној служби се могу односити на тужбе, питања у вези са усклађеношћу са законима и регулативом, сазнањима или сумњама у криминалне радње које утичу на ентитет, гаранције, обавезе после продаје, споразуме (као што су заједничка улагања) са пословним партнерима и значење одредаба уговора;
- питања упућена запосленима у маркетингу или продаји могу се односити на промене у маркетинг стратегијама ентитета, трендовима продаје или уговорним споразумима са купцима.
- питања упућена функцији управљања ризиком (или лицима који врше ту активност) могу да пруже информације о пословним и регулаторним ризицима који могу да утичу на финансијско извештавање.
- питања упућена особљу које одржава информационе системе могу да пруже информације о системским променама, системским или контролним грешкама или друге информације о ризицима

који се односе на информациони систем.

A8. Пошто је стицање разумевања о ентитету континуиран, динамички процес, ревизор може да поставља упите током целог ангажовања на ревизији.

A9. Ако ентитет има функцију интерне ревизије, упити одговарајућим лицима из те функције могу да пруже информације које су корисне ревизору да стекне разумевање ентитета и његовог окружења, и да идентификује и процени ризик од материјално значајног погрешног исказа у на нивоу финансијског извештаја и тврдње. Вршећи свој рад, функција интерне ревизије је вероватно дошла до увида у пословање и пословни ризик ентитета, и можда има налазе који су проистекли из тог рада, а који укључују информације о идентификованим недостацима контрола или ризицима а које могу да дају значајан допринос ревизоровом разумевању ентитета, проценама ризика или осталим аспектима ревизије. Упити ревизора се стога постављају без обзира на то да ли ревизор очекује да резултати рада интерне ревизије утичу на природу или време ревизијских поступака који су планирани, или на смањење њиховог обима. Упити од посебног значаја могу да се односе на питања о којима је функција интерне ревизије упознала лица која су овлашћена за управљање и на резултате процена ризика које врши функција интерне ревизије.

A10. Ако се, на основу одговора на упите ревизора, чини да постоје налази који би могли да буду релевантни за финансијско извештавање ентитета и ревизије, ревизор може да сматра прикладним да прочита повезане извештаје функције интерне ревизије. Примери извештаја функције интерне ревизије који могу да буду релевантни укључују стратегију функције, документацију планирања и извештаје припремљене за руководство или лица овлашћена за управљање у којима су описани налази до којих се дошло активностима функције интерне ревизије.

A11. Поред тога, у складу са ISA 24⁰ ако функција интерне ревизије пружа информације ревизору о било каквој стварној, претпостављеној или наводној криминалној радњи, ревизор то узима у разматрање приликом идентификације ризика од материјално погрешног исказа услед криминалне радње.

A12. Одговарајућа лица из функције интерне ревизије којима се постављају упити су лица која, по просуђивању ревизора, имају адекватно знање, искуство и овлашћења, као што су главни руководилац интерне ревизије или, у зависности од околности, друго особље из функције интерне ревизије. Ревизор такође може наћи за сходно да одржава периодичне састанке са овим лицима.
Разматрања специфична за ентитете јавног сектора (Видети параграф 6(а))

A13. Ревизори ентитета јавног сектора често имају додатне одговорности које се односе на интерну контролу и усклађеност са применљивим законима и регулативом. Постављање упита одговарајућим лицима из функције интерне ревизије могу да помогну ревизору у идентификацији ризика од материјално значајне неусклађености са применљивим законима и регулативом, и ризика од недостатака у интерној контроли над финансијским извештавањем.

Аналитички поступци (видети параграф 6(б))

A14. Аналитички поступци, спроведени као поступци процене ризика, могу открити аспекте у вези са ентитетом којих ревизор није био свестан и могу помоћи у процени ризика материјално погрешног исказа у сврхе креирања основе за осмишљавање и примену одговора на те процењене ризике. У аналитичким поступцима који се примењују као поступци процене ризика користе се финансијске и нефинансијске информације, као што је на пример, однос између прихода од продаје и квадратуре продајног простора или количине продате робе.

A15. Аналитички поступци могу бити корисни приликом идентификације постојања неуобичајених трансакција или догађаја, и износа, односа и трендова који могу указати на питања која утичу на ревизију. Несвакидашње или неочекиване везе које се уоче могу помоћи ревизору да идентификује ризике од материјално погрешних исказа, посебно ризике материјално погрешних исказа који настају услед криминалне радње.

A16. Међутим, када се у таквим аналитичким поступцима користе подаци агрегирани на високом нивоу (што може бити случај са аналитичким поступцима који се обављају као поступци процене ризика), резултати таквих аналитичких поступака дају само опште индиције може ли постојати материјална грешка. Сходно томе, у тим ситуацијама, разматрање других информација прикупљених приликом идентификовања ризика материјално погрешних исказа, заједно са резултатима таквих аналитичких поступака може помоћи ревизору приликом разумевања и процене резултата аналитичких поступака.

Разматрања која су специфична за мање ентитете

A17. Нека мањи ентитети не припремају периодичне или месечне финансијске информације које се могу користити у аналитичким поступцима. У таквим околностима, иако ревизор може бити у ситуацији да обави ограничен аналитички поступак за потребе планирања ревизије или да прикупи неке податке кроз постављање питања, ревизор ће можда морати да планира обављање аналитичких поступака како би идентификовао и проценио ризике материјално погрешног исказа када буде спреман нацрт финансијског извештаја ентитета.

Посматрање и провера

(видети параграф 6(ц))

A18. Поступцима посматрања и провере се могу подржати питања постављена руководству и другим лицима, али и обезбедити информације о ентитету и његовом окружењу. Такви ревизијски поступци најчешће обухватају посматрање и проверу:

- пословања ентитета;
- документације (као што су пословни планови и стратегије), евиденција и правилника о интерној контроли;
- Извештаја које је припремило руководство (као што су тромесечни извештаји руководства и периодични финансијски извештаји) и лица одговорна за управљање (као што су записници са састанака управног одбора);
- Пословне просторије и постројења ентитета.

Информације које су прибављене у претходним периодима

(видети параграф 9)

A19. Претходно искуство које ревизор има са ентитетом као и ревизијски поступци који су обављени у претходним ревизијама могу ревизору пружити информације о следећим питањима:

- Ранијим погрешним исказима и да ли су они благовремено исправљени.
- Природи ентитета и његовог окружења, као и интерној контроли ентитета (укључујући и недостатке у интерној контроли).
- Значајним променама које су се десиле у ентитету и његовом пословању у односу на претходни финансијски период, што може помоћи ревизору да стекне довољно разумевања о ентитету како би идентификовао и проценио ризике материјално погрешног исказа.
- Одређене врсте трансакција и други догађаји или салда рачуна (и повезана обелодањивања) у вези са којима је ревизор наишао на потешкоће приликом спровођења неопходних ревизијских поступака, на пример, као последица њихове сложености.

A20. Ревизор треба да утврди да ли су информације прикупљене у претходним периодима и даље релевантне, уколико жели да користи те информације за потребе текуће ревизије. Разлог за ово је чињеница да промене у контролном окружењу, на пример, могу утицати на значај информација прикупљених у претходној години. Како би утврдио да ли су се десиле промене које могу утицати на релевантност тих информација, ревизор може постављати питања и користити друге ревизијске поступке, као што је израда дијаграма тока процеса релевантних система.

Дискусије у оквиру тима који ради на ангажовању

(видети параграф 10)

A21. Дискусије у оквиру тима који ради на ангажовању поводом осетљивости финансијских извештаја ентитета на материјално погрешне исказе:

- Пружа могућност искуснијим члановима тима, укључујући и партнера на ангажовању, да размене своје ставове и перцепције засноване на њиховом познавању ентитета.
- Омогућава члановима тима који ради на ангажовању да размене информације о пословним ризицима којима је ентитет изложен и о томе како и где финансијски извештаји могу бити осетљиви на материјално погрешан исказ услед криминалне радње или грешке.
- Помаже члановима тима који раде на ангажовању да стекну боље разумевање у поводом могућности постојања материјалне грешке у финансијским извештајима, у одређеним областима које су им додељене, и да схвате како резултати ревизијских поступака које обављају могу утицати на друге аспекте ревизије, укључујући и одлуке о природи, времену и обиму даљих ревизијских поступака.

- Пружа основу на којој чланови тима на ангажовању комуницирају и деле нове информације које су прикупљене у току ревизије, а које могу да утичу на процену ризика материјално погрешног исказа или на ревизијске поступке који су намењени за отклањање тих ризика.

У ISA се наводе додатни захтеви и смернице у вези са дискусијама у оквиру тима на ангажовању о ризицима од криминалне радње:

A22. Као део дискусије у оквиру тима који ради на ангажовању што се захтева параграфом 10, разматрање захтева у погледу обелодањивања дефинисаних применљивим оквиром финансијског извештавања помаже да се у раној фази ревизије идентификује где могу да постоје ризици материјално значајних погрешних исказа у вези са обелодањивањима. Примери питања о којима може да се води дискусија у оквиру тима који ради на ангажовању укључују:

- Промене у захтевима финансијског извештавања који могу довести до значајних нових или ревидираних обелодањивања;
- Промене у окружењу ентитета, финансијским условима или активностима које могу довести до значајних нових или ревидираних обелодањивања, на пример, значајне пословне комбинације у периоду који је обухваћен ревизијом;
- Обелодањивање за које је у прошлости можда било тешко прибавити довољно адекватних ревизијских доказа; и
- Обелодањивања о сложеним питањима, укључујући и она која укључују значајна просуђивања руководства о томе које информације ће бити обелодањене.

A23 Није увек неопходно или практично да се у дискусију укључе сви чланови (на пример, уколико се ревизија обавља на више локација), нити је неопходно да сви чланови тима на ангажовању буду обавештени о свим одлукама до којих се дошло у току консултација. Партнер ангажовања може разматрати питања са кључним члановима тима, укључујући, уколико се то сматра примереним, оне са специјалистичким вештинама и оне који су задужени за ревизију компоненти, а да се при том делегира дискусија са другима, узимајући у обзир обим комуникације који се сматра неопходним за тим на ангажовању. План комуникације, који је договорен са партнером ангажовања може бити од користи.

Разматрања специфична за мање ентитете

A24. Многе ревизије мањег обима се спроводе у потпуности од стране партнера ангажовања (то може бити индивидуални практичар). У таквим ситуацијама партнер ангажовања је, будући да је лично испланирао ревизију, одговоран за разматрање осетљивости финансијских извештаја ентитета на материјално погрешне исказе услед криминалне радње или грешке.

Неопходно разумевање ентитета и његовог окружења, укључујући и интерну контролу у ентитету

Ентитет и његово окружење

Фактори привредне гране, регулаторни и други екстерни фактори
(видети: параграф 11(а))

Фактори привредне гране

A25. Релевантни фактори привредне гране укључују услове као што је конкурентно окружење, односи добављача и купаца и технолошки развој. Питања која ревизор може узети у разматрање обухватају:

- тржиште и конкуренцију, укључујући потражњу, капацитет и ценовну конкуренцију
- цикличну или сезонску активност
- технологију производње која се односи на производе ентитета
- снабдевање и трошкове енергије.

A26. У привредној грани у којој ентитет послује може доћи до појаве специфичних ризика настанка материјалне грешке који проистичу из природе пословања или степена регулације. На пример, дугорочни уговори могу подразумевати значајне процене поводом прихода и трошкова што може водити појави ризика материјалне грешке. У тим случајевима, ревизор разматра да ли су у тим који ради на ангажовању укључени чланови са одговарајућим знањем и искуством.

Регулаторни фактори

A27. Релевантни регулаторни фактори укључују регулаторно окружење. Регулаторно окружење

обухвата, између осталог, применљиви оквир финансијског извештавања и законодавно и политичко окружење. Питања које ревизор такође може размотрити су:

- рачуноводствени принципи и пракса својствени датој привредној грани.
- регулаторни оквир за привредну грану укључујући захтеве за обелодањивањима.
- закони и прописи који значајно утичу на пословање ентитета, укључујући и активности директног надзора.
- опорезивање (корпоративно или друго).
- државне политике које тренутно утичу на пословање ентитета, као што су монетарна политика, укључујући контролу девизног пословања, фискална политика, финансијски подстицаји (на пример, програми државне помоћи), царине и трговинска ограничења.

- еколошки захтеви који утичу на привредну грану и пословање ентитета.

A28. ISA 250 садржи неке посебне захтеве који се односе на законски и правни оквир који је применљив на ентитет или на привредну грану или сектор у ком ентитет послује.

Разматрања која су специфична за ентитете у јавном сектору

A29. У случају ревизије ентитета у јавном сектору, закон, регулатива ли друге надлежности могу утицати на пословање ентитета. Неопходно је размотрити те елементе приликом стицања разумевања ентитета и његовог окружења.

Други екстерни фактори

A30. Примери других екстерних фактора који утичу на ентитет а које ревизор може да размотри су: општи привредни услови, каматне стопе, доступност извора финансирања, инфлација или ревалоризација валуте.

Природа ентитета (видети параграф 11(б))

A31. Разумевање природе ентитета омогућава ревизору да разуме питања као што су:

- Да ли ентитет има сложену структуру, на пример са зависним ентитетима или другим компонентама на више локација? Сложене структуре могу често довести до појаве ризика материјално погрешних исказа. Такви проблеми могу бити, питање да ли су гудвил, заједничка улагања, инвестиције, или ентитети посебне намене, рачуноводствено обухваћени на одговарајући начин и да ли је извршено адекватно обелодањивање таквих питања у финансијским извештајима.
- Разумевање власништва и односа између власника и других физичких лица или ентитета такође је значајно приликом одређивања да ли су трансакције између повезаних страна на правилан начин идентификоване и адекватно обелодањене у финансијским извештајима. ISA 55⁰ садржи додатне смернице за ревизорова разматрања у вези са повезаним странама.

A32. Примери питања која ревизор може разматрати, приликом стицања разумевања природе ентитета, могу бити:

- Пословне активности као што су:
 - природа прихода, производа или услуга и тржишта, укључујући постојање електронске трговине, као што је продаја и маркетиншке активности преко Интернета.
 - обављање пословних активности (на пример, фазе и методи производње, или активности који су изложени ризицима окружења)
 - удруживања, заједничка улагања и активности пренете на трећа стране
 - географска разуђеност и гранска сегментација
 - локација производних постројења, складишта и канцеларија, и локације и количине залиха
 - кључни купци и значајни добављачи роба и услуга (укључујући постојање уговора са синдикатима, пензије и друге бенефиције након завршетка радног века, право на акције или споразуми о подстицајним бонусима и државни прописи који се односе на питања запошљавања)
 - активности и трошкови истраживања и развоја
 - трансакције са повезаним странама
- Инвестиције и инвестиционе активности као што су:
 - планиране или недавно извршене аквизиције или отуђења
 - инвестиције и коришћење хартија од вредности и зајмова
 - капиталне инвестиције
 - инвестиције у ентитете који не спадају у делокруг консолидовања, укључујући партнерства, заједничка улагања и ентитете посебне сврхе

- Финансирање и активности у вези са финансирањем
 - најзначајнији зависни и повезани ентитети, укључујући консолидоване и неконсолидоване структуре
 - структура дуга и повезани услови, укључујући клаузуле уговора, ограничења, гаранције и споразуме о ванбилансном финансирању и уговоре о лизингу
 - крајњи власници (домаћи, страни, пословна репутација и искуство) и повезане стране
 - коришћење дериватива
 - Финансијско извештавање у пракси:
 - рачуноводствени принципи и пракса специфична за привредну грану, укључујући значајне класе трансакција, салда рачуна и повезана обелодањивања у финансијским извештајима специфична за привредну грану (на пример, значајне категорије за банке су зајмови и инвестиције, потраживања и залихе за произвођаче, истраживање и развој за фармацеутске компаније)
 - признавање прихода
 - рачуноводство фер вредности
 - девизна средства, обавезе и трансакције
 - рачуноводство за неуобичајене или сложене трансакције укључујући оне у контроверзним или новим областима (на пример, рачуноводство за накнаде у виду акција)
 - презентација и обелодањивање финансијског извештаја

A33. Значајне промене у ентитету у односу на претходне периоде може допринети, или изменити ризике материјално погрешних исказа.

Природа ентитета посебне намене

A34. Ентитет посебне намене (понекад се зове и “платформа” посебне намене) је ентитет који је генерално креиран са уском и јасно дефинисаном наменом, као што је, на пример, издавање у закуп или обезбеђење финансијских средстава или спровођење истраживачких или развојних активности. Овакав ентитет може бити организован као корпорација, труст, повереништво, партнерство или неинкорпорисани ентитет. Ентитет у чије име је основан ентитет посебне намене може пребацити имовину на тај ентитет (на пример, путем трансакције престанка признавања финансијских средстава), добити права да користи имовину тог ентитета, или за њега обавља услуге, док друге стране могу обезбеђивати финансије за ентитет посебне намене. Како је наведено у ISA 550, у неким околностима, ентитет посебне намене може бити повезана страна ентитета.

A35. Оквири финансијског извештавања често укључују детаљан опис услова који су неопходни за постојање односа контроле, или околности под којима се ентитет посебне намене може укључити у консолидацију. Тумачење захтева тих оквира често захтева детаљно познавање релевантних споразума који се односе на ентитет посебне намене.

Избор и примена рачуноводствених политика ентитета

(видети параграф 11(ц))

A36. Разумевање избора и примене рачуноводствених политика ентитета може обухватати:

- методе које ентитет користи за рачуноводствено обухватање значајних или неуобичајених трансакција.
- ефекат значајних рачуноводствених политика у контроверзним или новим областима за које недостају меродавне смернице или општа усаглашеност.
- промене у рачуноводственим политикама ентитета.
- стандарде финансијског извештавања, законе и регулативу која је нова за ентитет и време и начин усвајања релевантних захтева.

Циљеви и стратегије и релевантни пословни ризици

(видети параграф 11(д))

A37. Ентитет послује у контексту привредне гране, регулаторних и других интерних и екстерних фактора. Да би одговорили на релевантне факторе, руководство ентитета или лица овлашћена за управљање дефинишу циљеве који представљају опште планове ентитета. Стратегије представљају оперативни приступ којим руководство намерава да оствари те циљеве. Стратегије и циљеви ентитета временом се могу мењати.

A38. Пословни ризик је шири појам од појма ризика материјално погрешних исказа у финансијским извештајима, мада укључује и овај ризик. Пословни ризик може проистећи из промена или

сложености. Превид потребе за променом може такође довести до ризика. Пословни ризик може настати услед, на пример:

- развоја нових производа или услуга који се могу показати неуспешним,
- неодговарајућег тржишта, које чак и ако је развијено може бити неадекватно да подржи производ или услугу; или
- грешака у производима или услугама које могу довести до настанка обавеза и ризика од лоше репутације.

A39. Разумевање пословних ризика повећава вероватноћу идентификације ризика материјалне грешке, будући да ће већина пословних ризика на крају имати финансијске последице и, на тај начин утицај на финансијске извештаје. Међутим, ревизор нема одговорност идентификовања или процене свих пословних ризика, јер не утичу сви пословни ризици на повећање ризика материјално погрешног исказа.

A40. Примери питања које ревизор може размотрити при стицању разумевања о циљевима, стратегијама и пословним ризицима ентитета који могу довести до ризика материјално погрешних исказа у финансијским извештајима су:

- дешавања у привредној грани (потенцијални релевантни пословни ризик може, на пример, постојати уколико ентитет нема запослене или стручност за прилагођавање променама у привредној грани)
- нови производи и услуге (могући релевантни пословни ризик може, на пример, бити повећање одговорности за производе)
- проширење пословања (могући релевантни пословни ризик може, на пример, бити да тражња није тачно процењена)
- нови рачуноводствени захтеви (могући релевантни пословни ризик може, на пример, бити непотпуна или нетачна примена, или повећани трошкови примене)
- регулаторни захтеви (могући релевантни пословни ризик може, на пример, бити повећање изложености законским санкцијама)
- текући и потенцијални финансијски захтеви (могући релевантни пословни ризик може, на пример, бити прекид финансирања услед немогућности ентитета да испуни захтеве)
- примена ИТ (могући релевантни пословни ризик може, на пример, бити да се системи и процеси не могу ускладити)
- ефекти примене стратегије, посебно сви ефекти који воде успостављању нових рачуноводствених захтева (могући одговарајући пословни ризик може, на пример, бити непотпуно или неодговарајуће спровођење)

A41. Пословни ризик може имати тренутне последице за ризик погрешног исказа у оквиру класе трансакција, салда рачуна и обелодањивања на нивоу тврдње или финансијских извештаја у целини. На пример, пословни ризик настао због смањења броја купаца може довести до повећања ризика настанка материјално погрешног исказа поводом вредновања потраживања. Међутим, исти ризик, посебно у комбинацији са рецесијом у привреди, може имати дугорочне последице, што ревизор узима у обзир када процењује прикладност претпоставке наставка пословања. Ревизорово разматрање, да ли пословни ризик може довести до материјално погрешног исказа, се стога врши у контексту околности ентитета. Примери услова и догађаја који могу указати на ризике материјалне грешке дати су у Прилогу 2.

A42. Руководство обично идентификује пословне ризике и развија приступе за њихово превазилажење. Такав процес процене ризика представља део интерне контроле и размотрен је у параграфу 15 и параграфима А88-А89.

Разматрања специфична за ентитете у јавном сектору

A43. Приликом ревизије ентитета у јавном сектору, на “циљеве руководства” могу утицати питања везана за јавну одговорност и постојање циљева чији је извор у законима, прописима и другим актима.

Мерење и преглед финансијских перформанси ентитета

(видети параграф 11(е))

A44. Руководство и друга лица у ентитету прегледају и мере перформансе које сматрају значајним. Мере перформанси, било екстерне или интерне, стварају притисак на ентитет, који може мотивисати руководство да предузме активности ради побољшања пословних перформанси или да доведе до

погрешних исказа у финансијским извештајима. Стицање разумевања о мерама перформанси ентитета помаже ревизору при разматрању да ли такви притисци доводе до иницирања активности руководства које могу узроковати повећање ризика материјалне грешке, укључујући и оне који су изазвани криминалном радњом. У ISA 240 дати су детаљни захтеви и смернице у погледу ризика од криминалних радњи.

A45. Мерење и преглед финансијских перформанси ентитета од стране руководства треба разликовати од надзора контрола (размотрено у својству компоненте интерне контроле у параграфима A110-A121) мада се њихове сврхе могу преклапати са:

- Мерењем и прегледом перформанси усмерених на то да ли пословне перформансе задовољавају циљеве које је поставило руководство (или трећа страна).
 - Надзором контрола посебно усмерених на ефективно функционисање интерне контроле.
- У одређеним случајевима, међутим, индикатори перформанси такође пружају информације које омогућавају руководству да идентификује недостатке интерне контроле.

A46. Примери интерно генерисаних информација које користи руководство за мерење и преглед финансијских перформанси, и које ревизор може размотрити, обухватају:

- кључне индикаторе перформанси (финансијске и нефинансијске) и кључна рација, трендове и статистичке податке пословања
- анализе финансијских перформанси по периодима
- буџете, прогнозе, анализу одступања, информације о сегментима и извештаје о перформансама дивизионалних делова или других организационих нивоа
- мере учинака запослених и подстицајне политике награђивања
- поређења перформанси ентитета са перформансама конкурената.

A47. Екстерне стране такође могу мерити и прегледати финансијске перформансе ентитета. На пример, екстерне информације као што су извештаји аналитичара или извештаји агенција за оцену кредитног рејтинга могу ревизору пружити корисне информације за разумевање ентитета и његовог окружења. Такви извештаји се често добијају од ентитета који је предмет ревизије.

A48. Интерна мерења могу истаћи неочекиване резултате или трендове који захтевају даље испитивање од стране руководства ради утврђивања узрока и предузимања корективних активности (укључујући, у одређеним случајевима, благовремено откривање и корекцију грешака). Мере перформанси могу такође указати ревизору на ризик грешке у вези са одређеним информацијама у финансијском извештају. На пример, мерење перформанси може указати на то да ентитет има неуобичајено брз раст или профитабилност у поређењу са растом или профитабилношћу других ентитета у истој привредној грани. Такве информације, посебно у комбинацији са другим чиниоцима као што су бонуси на основу перформанси или стимулативно награђивање, могу указати на могући ризик пристрасности руководства у току припреме финансијских извештаја.

Разматрања специфична за мање ентитете

A49. Мањи ентитети обично немају формалне поступке мерења и прегледа финансијских перформанси. Испитивање руководства може открити да се оно често ослања на одређене кључне индикаторе за оцену финансијских перформанси и предузимање одговарајућих активности. Уколико ово испитивање укаже на непостојање мерења перформанси или прегледа, постоји повећани ризик да погрешни искази неће бити уочени и исправљени.

Интерна контрола ентитета

(видети параграф 12)

A50. Разумевање интерне контроле помаже ревизору при идентификовању врста могућих погрешних исказа, разматрања фактора који утичу на ризике материјално погрешног исказа и осмишљавање природе, времена и обима даљих ревизијских поступака.

A51. Материјал о интерној контроли је приказан у четири дела:

- Општа природа и карактеристике интерне контроле.
- Контроле које су релевантне за ревизију.
- Природа и степен разумевања релевантних контрола.
- Компоненте интерне контроле.
- Општа природа и карактеристике интерне контроле.

Општа природа и карактеристике интерне контроле

Сврха интерне контроле

A52. Интерна контрола се осмишљава, примењује и одржава ради решавања идентификованих пословних ризика који су претња постизању циљева ентитета у погледу:

- Поузданости финансијског извештавања ентитета;
- Ефективности и ефикасности пословања; и
- Усклађености са применљивим законима и прописима.

Начин на који је интерна контрола осмишљена и примењена разликује се у зависности од величине и сложености ентитета.

Разматрања која су специфична за мање ентитете

A53. Мањи ентитети могу користити мање структурисане и једноставније поступке и процедуре за постизање својих циљева.

Ограничења интерне контроле

A54. Интерна контрола, без обзира колико била ефективна, ентитету може пружити само уверавање у разумној мери о остваривању циљева финансијског извештавања ентитета. На могућност остваривања утичу инхерентна ограничења интерне контрола. Ово укључује реалну могућност погрешних људских процена при одлучивању, као и да се у интерној контроли могу јавити поремећаји услед људских грешака. На пример, може доћи до грешке у осмишљавању или примени контроле. Исто тако, функционисање контроле не мора бити ефективно, као што је случај када се информације креиране за потребе интерне контроле (на пример, извештај о одступањима) не користе ефективно јер лице задужено за преглед информација не разуме њихову сврху или не предузме одговарајуће активности.

A55. Осим тога, контроле се могу заобићи у дослуху двоје или више лица или путем недозвољеног заобилажења интерне контроле од стране руководства. На пример, руководство може закључити допунске споразуме са купцима којима се мењају одредбе и услови стандардних уговора о продаји, што може довести до неодговарајућег признавања прихода. Такође, контроле у софтверском програму које су осмишљене за идентификовање и извештавање о трансакцијама које превазилазе утврђене границе задужења купаца се могу заобићи и онеспособити.

A56. Такође, приликом осмишљавања и примене контрола, руководство може вршити процену природе и опсега контрола које је одлучило да примени, као и природе и опсега ризика које је одлучило да преузме.

Разматрања специфична за мање ентитете

A57. Мањи ентитети често имају мањи број запослених што може ограничити степен праксе сегрегације дужности. Међутим, у мањим ентитетима којима руководи власник, власник-руководилац може бити у могућности да на ефективнији начин врши надзор него што је то случај у неком већем ентитету. Овај надзор може бити компензација за ограничене могућности сегрегације дужности.

A58. С друге стране, власник-руководилац може имати већу могућност да заобиђе контроле јер је систем интерне контроле мање структурисан. Ревизор ово треба да узме у обзир кад идентификује ризике материјално погрешног исказа услед криминалне радње.

Подела интерне контроле на компоненте

A59. Подела интерне контроле на следећих пет компоненти, за потребе примене Међународних стандарда ревизије, пружа ревизорима користан оквир за разматрање начина на који различити аспекти интерне контроле ентитета могу утицати на ревизију:

- (а) контролно окружење,
- (б) процес процене ризика ентитета,
- (ц) информациони систем, укључујући повезане пословне процесе, који је значајан за финансијско извештавање и комуницирање,
- (д) контролне активности,
- (е) надзор над контролама.

Подела не мора обавезно одражавати начин на који ентитет осмишљава, примењује и одржава

интерну контролу. Сходно томе, ревизори могу користити различиту терминологију или оквире за описивање различитих аспеката интерне контроле, и утицај контроле на ревизију, у односу на оне коришћене у овом ISA, уз услов да су узете у обзир све компоненте описане у овом ISA.

A60. Материјал којим се објашњава примена у вези са пет компоненти интерне контроле и повезаност са ревизијом финансијског извештаја је приказан у параграфима A77-A121. У Прилогу 1 су дата детаљна објашњења компоненти интерне контроле.

Карактеристике мануелних и аутоматизованих елемената интерне контроле релевантне за ревизорову процену ризика

A61. Систем интерне контроле ентитета обухвата мануелне, а често и аутоматизоване елементе. Карактеристике мануелних и аутоматизованих елемената су значајне са ревизорову процену ризика и даље ревизијске процедуре засноване на томе.

A62. Коришћење мануелних или аутоматизованих елемената у интерној контроли такође утиче на начин на који се трансакције иницирају, евидентирају, обрађују као и на начин извештавања о њима:

- Контроле у мануелном систему могу укључивати поступке као што су одобравање и преглед трансакција, усаглашавања и праћење усаглашености ставки. Алтернативно, ентитет може користити аутоматизоване поступке иницирања, евидентирања, обраде и извештавања о трансакцијама, у ком случају папирну документацију замењују документа у електронском формату.

- Контроле у ИТ системима се састоје од комбинације аутоматизованих контрола (на пример, контроле уграђене у рачунарске програме) и мануелних контрола. Осим тога, мануелне контроле могу бити независне у односу на ИТ, могу користити информације добијене путем ИТ или могу бити ограничене на надзор ефективног функционисања ИТ и аутоматских контрола и обраду изузетних случајева. Када се ИТ користи за иницирање, евидентирање, обраду или извештавање о трансакцијама, или другим финансијским подацима за потребе укључивања у финансијске извештаје, системи и програми могу обухватати контроле које се односе на одговарајуће тврдње за материјално значајне рачуне или могу бити критичан фактор ефективног функционисања мануелних контрола које зависе од ИТ.

Комбинација мануелних и аутоматизованих контрола ентитета се разликује у зависности од природе и сложености коришћења ИТ у ентитету.

A63. У општем случају, ИТ пружа потенцијалне користи повећањем ефективности и ефикасности интерне контроле ентитета, јер омогућава ентитету да:

- доследно примењује унапред дефинисана пословна правила и обавља сложене обрачуне приликом обраде великих количина трансакција или података;
- повећа ниво правремености, расположивости и тачности информација;
- омогућава додатне анализе информација,
- повећа способност надгледања перформанси активности ентитета и његових политика и процедура;
- смањи ризик да ће доћи до заобилажења контрола; и
- повећава могућност остваривања ефективне сегрегације дужности спровођењем сигурносних контрола у апликацијама, базама података и оперативним системима.

A64. ИТ такође подразумева и специфичне ризике у вези са интерном контролом ентитета, укључујући:

- ослањање на системе или програме који нетачно обрађују податке, обрађују нетачне податке или обоје;
- неовлашћени приступ подацима који може довести до уништавања података или неовлашћених промена података, укључујући евидентирање недозвољених или непостојећих трансакција, или нетачно евидентирање трансакција. Посебни ризици се могу јавити у случајевима када више корисника има приступ заједничкој бази података;
- могућност да запослени у ИТ сектору стекну привилегије приступа у већем степену од оног неопходног за обављање дужности које су им додељене, чиме се нарушава систем сегрегације дужности;

- неовлашћене промене података у матичним датотекама;
 - неовлашћене промене у системима или програмима;
 - неизвршавање неопходних измена у системима или програмима;
 - неодговарајуће мануелне интервенције;
 - могући губитак података или немогућност приступа подацима на тражени начин.
- A65. Мануелни аспекти система могу бити подеснији када се захтева просуђивање и селекција, на пример у случају постојања следећих околности:
- велике, неувичајене или трансакције које се не понављају,
 - околности у којима је тешко дефинисати, антиципирати или предвидети грешке,
 - у променљивим околностима које захтевају реакције контроле ван делокруга постојеће аутоматизоване контроле,
 - при надгледању ефективности аутоматизоване контроле.
- A66. Мануелне контроле спроводе људи и оне зато представљају специфичне ризике за интерну контролу ентитета. Мануелне контроле могу бити мање поуздане од аутоматизованих контрола јер се могу лакше заобићи, занемарити или уклонити, а и осетљивије су на једноставне грешке и пропусте. Доследност примене елемената мануелне контроле се стога не може узети као претпоставка. Мануелни системи могу бити мање подесни за:
- велики број трансакција или трансакције које се понављају или у ситуацијама у којима се аутоматизованим параметрима контроле могу спречити или открити грешке које се могу антиципирати или предвидети;
 - контролне активности за које се могу осмислити и аутоматизовати специфични начини спровођења контроле.
- A67. Обим и природа ризика интерне контроле се разликују у зависности од природе и карактеристика информационог система ентитета. Стога, при разумевању интерне контроле, ревизор разматра да ли је ентитет на одговарајући начин, установљавањем ефективних контрола одговорио на ризике који проистичу из коришћења ИТ или мануелних система.

Контроле релевантне за ревизију

- A68. Постоји директна веза између циљева ентитета и контрола које оно примењује ради пружања уверавања у разумној мери о остварењу циљева. Циљеви ентитета, а тиме и контроле, обухватају финансијско извештавање, пословање и усклађеност; међутим, сви ови циљеви и контроле нису релевантни за ревизорову процену ризика.
- A69. Фактори који су значајни за ревизорову процену о томе да ли је контрола, појединачно или у комбинацији са другима, релевантна за ревизију могу обухватати и следећа питања:
- Материјалност.
 - Значај ризика.
 - Величина ентитета.
 - Природа посла ентитета, укључујући његову организацију и карактеристике власништва.
 - Разноликост и сложеност пословања ентитета.
 - Применљиви законски и регулаторни захтеви.
 - Околности и применљива компонента интерне контроле.
 - Природа и сложеност система који чине део интерне контроле ентитета, укључујући коришћење услужних организација.
 - Да ли и на који начин, конкретна контрола, појединачно или у комбинацији са другима, спречава, открива и исправља материјално погрешне исказе.
- A70. Контроле потпуности и тачности информација генерисаних у ентитету могу такође бити релевантне за ревизију, уколико ревизор намерава да те информације користи за осмишљавање и спровођење даљих поступака. Контроле које се односе на пословање и усклађеност могу, међутим, да буду значајне за ревизију уколико се односе на податке које ревизор процењује или користи у примени ревизијских поступака.
- A71. Интерна контрола над заштитом средстава од неовлашћеног присвајања, коришћења или

отуђења може укључивати контроле које се односе на финансијско извештавање и пословне циљеве. Ревизорово разматрање таквих контрола је ограничено на оне које су значајне за поузданост финансијског извештавања.

A72. Ентитет обично има контроле које се односе на циљеве који нису релевантни за ревизију и стога их не треба разматрати. На пример, ентитет се може ослањати на савремени систем аутоматских контрола ради ефикасног и ефективног пословања (као што је систем аутоматских контрола за одржавање реда летења код комерцијалних авио-превозника), али те контроле обично нису релевантне за ревизију. Осим тога, иако се интерна контрола примењује на целокупни ентитет или на све његове пословне јединице или пословне процесе, разумевање интерне контроле које се односи на сваку од пословних јединица и пословних процеса ентитета не мора бити релевантно за ревизију.

Разматрања која су специфична за ентитете у јавном сектору

A73. Ревизори јавног сектора често имају додатне одговорности у вези са интерним контролама, на пример да подносе извештај о усклађености са утврђеним кодексом праксе. Ревизори јавног сектора такође могу бити одговорни за подношење извештаја о поштовању законодавства. Преглед интерних контрола може бити шири и детаљнији.

Природа и степен разумевања релевантних контрола

(видети параграф 13)

A74. Оцена осмишљености контроле обухвата разматрање да ли контрола, појединачно или у комбинацији са другим контролама ефективно спречава, или открива и исправља материјалне погрешне исказе. Примена контроле подразумева да контрола постоји и да је ентитет користи. Нема много смисла процењивати примену контроле која није ефективна, па се тако прво разматра начин на који је контрола осмишљена. Неодговарајуће осмишљена контрола може представљати материјално значајну слабост интерне контроле.

A75. Поступци процене ризика за сврхе прибављања ревизијских доказа о осмишљености и примени одговарајућих контрола могу укључивати:

- испитивања запослених.
- посматрање примене специфичних контрола.
- проверу докумената и извештаја.
- праћење трансакција које се спроводе путем информационог система значајног за финансијско извештавање.

Спровођење упита само по себи није довољно за испуњење захтеваних циљева.

A76. Стицање разумевања о контролама ентитета није довољно за тестирање ефективности функционисања контрола, уколико не постоји одређена аутоматизација која омогућава доследну оперативност контроле. На пример, прибављање ревизијских доказа о спровођењу мануелне контроле која се врши у одређеном тренутку не пружа ревизијске доказе о ефективности функционисања контроле у другим тренуцима током периода на који се односи ревизија. Стога, због инхерентне доследности ИТ обраде (видети параграф А63), спровођење ревизијских поступака ради утврђивања да ли је примењена аутоматска контрола може служити као тест ефективности функционисања те контроле, зависи од ревизорове процене и тестирања контрола, као што је на пример тестирање контрола измена програма. Тестови ефективности функционисања контрола су шире описани у ISA 330.

Компоненте интерне контроле - контролно окружење

(видети параграф 14)

A77. Контролно окружење обухвата управљачке и руководеће функције као и ставове, свест и поступке лица одговорних за управљање и руковођење који се односе на интерну контролу ентитета и њен значај. Контролно окружење даје тон организацији, утичући на свест запослених о контроли.

A78. Елементи контролног окружења коју могу бити од значаја приликом стицања разумевања о контролном окружењу су:

- (а) комуницирање и спровођење интегритета и етичких вредности – суштински елементи који утичу на ефективност осмишљености, управљања и надгледања контроле;
- (б) посвећеност стручности – став руководства о неопходним нивоима стручности за одређена радна места и потребне вештине и знања;

- (ц) учешће лица овлашћених за управљање – одлике лица овлашћених за управљање су:
 - независност у односу на руководство.
 - искуство и углед.
 - степен укључености, опсег информације које примају и активности надзора које врше.
 - прикладност поступака, укључујући и степен у којем се посвећује пажња проблемима и са руководством изналазе одговори на њих, као и њихову везу са интерним и екстерним ревизорима.
- (д) филозофија и пословни стил руководства – карактеристике руководства као што су:
 - приступ преузимању и управљању пословним ризицима.
 - ставови и поступци у вези са финансијским извештавањем.
 - ставовима у вези са обрадом информација, рачуноводствене функције и кадровима;
- (е) организациона структура – оквир унутар којег се планирају, извршавају, контролишу и прегледају активности ентитета, усмерене ка остварењу његових циљева.
- (ф) додељивање овлашћења и одговорности – на који начин се додељују овлашћења и одговорности за пословне активности и како су постављени односи извештавања и хијерархија овлашћења;
- (г) политике и пракса људских ресурса – запошљавање, оријентација, обука, оцењивање, саветовање, напредовање, награђивање и корективне мере.

Ревизијски докази и елементи контролног окружења

A79. Ревизор најчешће прибавља релевантне ревизијске доказе комбинацијом упита и других поступака процене ризика, на пример, потврђујући доказе прегледањем или провером докумената. На пример, испитивањем руководства и запослених ревизор може стећи разумевање о начину на који руководство преноси запосленима своје ставове о пословној пракси и етичком понашању. Ревизор утврђује да ли су контроле спроведене тако што разматра, на пример, да ли је руководство донело формални кодекс понашања и да ли поступа у складу са кодексом.

A80. Ревизор такође може да размотри како је руководство одговорило на налазе и препоруке функције интерне ревизије у погледу идентификованих недостатака у интерној контроли који су релевантни за ревизију, укључујући и то како се примењују те мере и да ли су накнадно вредноване од стране функције интерне ревизије.

Ефекат контролног окружења

на процену ризика материјално погрешног исказа

A81. Неки елементи контролног окружења ентитета имају прожимајући утицај на процену ризика материјално погрешног исказа. На пример, контролна свест у ентитету је под јаким утицајем лица овлашћених за управљање, јер је једна од њихових улога да буду противтежа притисцима на руководство у вези са финансијским извештајима, који могу проистећи из захтева тржишта или система награђивања. Ефективност начина на који је осмишљено контролно окружење у односу на учешће лица овлашћених за управљање је под утицајем следећих питања:

- У којој мери су независни од руководства и способни да процењују поступке руководства.
- Да ли разумеју пословне трансакције ентитета.
- До које мере процењују да ли су финансијски извештаји припремљени у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања, укључујући и то да ли финансијски извештаји укључују и адекватна обелодањивања.

A82. Активан и независан управни одбор може утицати на филозофију и пословни стил вишег руководства у већим ентитетима. Међутим, други елементи могу бити више ограничени у свом утицају. На пример, иако политике и праксе у вези са људским ресурсима усмерене на запошљавање стручних кадрова у финансијама, рачуноводству и одељењу ИТ могу утицати на смањење ризика грешака у обради финансијских информација, не морају утицати на снажну пристрасност највишег руководства у погледу прецењивања добити.

A83. Постојање задовољавајућег контролног окружења може бити позитиван фактор када ревизор процењује ризик материјално погрешног исказа. Међутим, иако то може допринети умањењу ризика криминалних радњи, задовољавајуће контролно окружење не спречава у потпуности

њихову појаву. Супротно томе, слабости у контролном окружењу могу ослабити ефективност контрола и бити негативан фактор при ревизоровој процени ризика материјално погрешног исказа, посебно у вези са криминалним радњама. На пример, пропуст руководства да издвоји довољно ресурса за превазилажење ризика безбедности у вези са информационим технологијама може негативно утицати на интерну контролу тако што креира могућност да се у рачунарским програмима или подацима изврше неодговарајуће промене или да се обраде неовлашћене трансакције. Као што је објашњено у ISA 330, контролно окружење је такође под утицајем природе, времена и опсега даљих поступака ревизора.

A84. Контролно окружење само по себи не спречава, нити открива и исправља материјално погрешне исказе. Међутим оно може, утицати на ревизорову процену ефективности других контрола (на пример, надгледање контрола и посебне контролне активности), и на тај начин, утицати и на ревизорову процену ризика материјално погрешног исказа.

Разматрања специфична за мање ентитете

A85. Контролно окружење мањих ентитета се најчешће разликује од оног већих ентитета. На пример, у мањим ентитетима међу лицима овлашћеним за управљање најчешће нема независних или спољних чланова, а руководећу улогу може да врши власник-руководилац у случају где нема других власника. Природа контролног окружења може такође утицати на значај других контрола, или њихово непостојање. На пример, активно учешће власника-руководиоца може ублажити одсуство сегрегације дужности у малом ентитету; то, међутим, може повећати друге ризике, као што је, на пример ризик заобилажења контрола.

A86. Такође, ревизијски докази за елементе контролног окружења у мањим ентитета не морају бити доступни у облику докумената, посебно када је комуникација између руководиоца и других запослених неформална, али ипак може бити ефективна. На пример, мали ентитети не морају имати писани кодекс понашања, већ, уместо тога, могу развити културу која наглашава значај интегритета и етичког понашања путем усмене комуникације и пратећи пример руководства.

A87. Сходно томе, ставови, свест и поступци руководства и власника-руководиоца су посебно значаја за ревизорово разумевање контролног окружења мањих ентитета.

Компоненте интерне контроле - поступак процене ризика у ентитету (видети параграф 15)

A88. Поступак процене ризика ентитета представља основ на коме руководство утврђује ризике којима ће управљати. Уколико поступак одговара околностима, укључујући природу, величину и сложеност ентитета, он помаже ревизору при утврђивању ризика материјално погрешних исказа. Да ли је поступак процене ризика ентитета одговарајући за дате околности је питање процене.

Разматрања која су специфична за мање ентитете
(видети параграф 17)

A89. Мала је вероватноћа да ће поступак процене ризика бити успостављен у малом ентитету. У таквим случајевима, вероватније је да ће руководство идентификовати ризике тако што је лично укључено у пословање. Без обзира на околности и даље је неопходно испитивање идентификованих ризика и одговора руководства.

Компоненте интерне контроле – Информациони систем, укључујући повезане пословне процесе релевантне за финансијско извештавање, као и комуникацију

Информациони систем, укључујући повезане пословне процесе релевантне за финансијско извештавање (видети параграф 18)

A90. Информациони систем, релевантан за циљеве финансијског извештавања, који обухвата рачуноводствени систем, састоји се од поступака и евиденција установљених за сврхе:

- иницирања, евидентирања, обраде и извештавања о трансакцијама ентитета (као и догађајима и условима) и за одржавање евиденција и одговорности за одговарајућа средства, обавезе и капитал.
- решавања нетачне обраде трансакција, на пример, да ли постоји аутоматско “сторнирање” таквих ставки и да ли су те процедуре благовремене.
- обраде и решавања случајева заобилажења или искључивања системских контрола.

- преноса информација од система за обраду трансакција до главне књиге.
- евидентирања и обраде информација које су значајне за финансијско извештавање о догађајима и условима, као што су умањење вредности и амортизација средстава и промене у вези са наплативошћу потраживања; и
- обезбеђивања да информације, које треба обелоданити у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања, буду прикупљене, евидентирани, обрађене, сумиране и саопштене у финансијским извештајима на одговарајући начин.

A91. Финансијски извештаји могу да садрже информације које не потичу из главне и помоћних књига. Примери таквих информација могу да укључују:

- Информације које потичу из уговора о лизингу обелодањене у финансијским извештајима, као што су опције обнављања лизинга или одлагања плаћања лизинга.
- Информације обелодањене у финансијским извештајима које потичу из система за управљање ризицима ентитета.
- Информације о фер вредности креиране од стране стручњака ангажованих од стране руководства и обелодањене у финансијским извештајима.
- Информације обелодањене у финансијским извештајима које су добијене из математичких модела или других прорачуна који се користе за процене које су признате или обелодањене у финансијским извештајима, укључујући и информације које се односе на основне податке и претпоставке које су коришћене у овим моделима, као што су:
 - Интерно развијене претпоставке које могу да утичу на користан век средстава; или
 - Подаци, као што су каматне стопе, на које утичу фактори ван контроле ентитета.
- Информације обелодањене у финансијским извештајима о анализи осетљивости изведени помоћу финансијских модела који показује да је руководство размотрило алтернативне претпоставке.
- Информације признате или обелодањене у финансијским извештајима које потичу из пореских пријава и евиденција ентитета.
- Информације обелодањене у финансијским извештајима које су добијене из анализе извршене у циљу подршке процени руководства о способности ентитета да настави да послује у складу са начелом сталности, као што су обелодањивања, уколико их је било, која се односе на идентификоване догађаје или услове који могу да изазову значајну сумњу у способност ентитета да настави са пословањем у складу са начелом сталности.

A92. Разумевање информационог система релевантног за финансијско извештавање у складу са захтевима параграфа 18. овог стандарда (укључујући и разумевање релевантних аспеката тог система који се односе на информације које су обелодањене у финансијским извештајима и које потичу или не потичу из главне и помоћних књига) је предмет професионалног просуђивања ревизора. На пример, одређени износи и обелодањивања у финансијским извештајима ентитета (као што су обелодањивања о кредитном ризику, ризику ликвидности и тржишном ризику) могу да се заснивају на информацијама добијеним од система за управљање ризиком ентитета. Међутим, од ревизора се не захтева да разуме све аспекте система за управљање ризицима, и треба да примени професионално просуђивање да би одредио колико је разумевање потребно.

Евидентирања у књигама (видети параграф 18(ф))

A93. Информациони систем ентитета обично укључује стандардне, рутинске уносе који се континуирано спроводе ради евидентирања трансакција као што су продаја, набавка и исплата готовине у главној књизи, или за евидентирање рачуноводствених процена које периодично врши руководство, као што су промене процена ненаплативости потраживања.

A94. Процес финансијског извештавања ентитета такође обухвата несвакидашње уносе ради евидентирања непериодичних, несвакидашњих трансакција или усаглашавања. Примери таквих уноса обухватају исправке и прилагођавања по основу консолидације и уносе у вези са пословним спајањем или отуђењима или ванредним проценама као што је на пример умањење вредности средстава. У мануелним, "папирним" системима главне књиге неуобичајени, нестандартни уноси могу се утврдити провером књига, евиденција и пратеће документације. Међутим, када се за вођење главне књиге и припрему финансијских извештаја користе аутоматизоване процедуре, такви уноси постоје само у електронском облику и могу се лакше идентификовати применом ревизијских техника уз помоћ рачунара.

Повезани пословни поступци (видети параграф 18)

A95. Пословни процеси ентитета су активности осмишљене за сврхе:

- развоја, набавке, производње, продаје и дистрибуције производа и услуга ентитета;
- обезбеђивања усклађености са законима и прописима; и
- евидентирања информација, укључујући рачуноводствене информације и информације за финансијско извештавање.

Пословни поступци као последицу имају трансакције које се евидентирају, обрађују и о којима се извештава путем информационог система. Разумевање пословних поступака ентитета, што укључује начин на који су настале трансакције, помаже ревизору да схвати информациони систем ентитета који је значајан за финансијско извештавање на начин који одговара околностима тог ентитета.

Разматрања која су специфична за мање ентитете (видети параграф 18)

A96. Информациони системи и одговарајући пословни процеси значајни за финансијско извештавање у малим ентитетима, укључујући релевантне аспекте тог система који се односе на информације које су обелодањене у финансијским извештајима и које потичу или не потичу из главне и помоћних књига, вероватно ће бити мање формални него у великим ентитетима, али њихова улога је једнако значајна. Малим ентитетима, у којима је руководство активно укључено у процес финансијског извештавања, нису потребни опсежни описи рачуноводствених процедура, софистициране рачуноводствене евиденције или писане процедуре. Разумевање информационог система релевантног за финансијско извештавање и процедура ентитета може зато бити једноставније приликом ревизије мањих ентитета, и може се више ослањати на испитивање него на преглед документације. Потреба за стицањем разумевања, међутим, и даље остаје.

Комуницирање (видети параграф 19)

A97. Комуницирање у ентитету, у вези са појединачним улогама и одговорностима у финансијском извештавању и значајних питањима, укључује објашњавање појединачних улога и одговорности које се односе на интерну контролу над финансијским извештавањем. Ово обухвата степен у којем запослени схватају на који начин су њихове активности у информационом систему финансијског извештавања повезане са радом других и начине извештавања о одступањима одговарајућег вишег нивоа у ентитету. Комуникација може да се врши путем приручника о политикама и приручника о финансијском извештавању. Отворени канали комуницирања доприносе извештавању о одступањима као и деловању у вези са њима.

Разматрања специфична за мање ентитете

A98. Комуницирање може бити мање формално и лакше за остваривање у малом ентитету, због мањег броја нивоа одговорности, као и због веће уочљивости и доступности руководства.

Компоненте интерне контроле – контролне активности
(видети параграф 20)

A99. Контролне активности су политике и процедуре које доприносе обезбеђењу извршења директива руководства; на пример, за сврхе предузимања неопходних активности ради превазилажења ризика који угрожавају остваривање циљева ентитета. Контролне активности, било у ИТ или мануелним системима, имају различите циљеве и примењују се на различите организационе и функционалне нивое. У примере посебних контролних активности спадају оне које се односе на:

- овлашћења.
- преглед перформанси.
- обраду информација.
- физичке контроле.
- сегрегацију дужности.

A100. Контролне активности које су релевантне за ревизију су:

- Оне које се морају тако третирати, будући да су контролне активности које се односе на значајне ризике и оне које се односе на ризике за које нису довољне само суштински поступци да би се прикупило довољно адекватних ревизијских доказа, као што је захтевано параграфима 29 и 30, или
- Оне које се сматрају релевантним на основу процене ревизора.

A101. Ревизорова процена о томе да ли је контролна активност релевантна за ревизију је под утицајем ризика, који је идентификовао ревизор, а који може повећати опасност од материјално погрешног исказа као и од тога да ли ревизор сматра да је прикладно тестирати оперативну ефективност контроле при утврђивању обима суштинског тестирања.

A102. Ревизор ставља нагласак на идентификовање и стицање разумевања о контролним активностима које се односе на области у којима, по ревизоровом мишљењу, постоји већа вероватноћа настанка материјално значајних погрешних исказа. Када се путем више контролних активности остварује исти циљ, није неопходно стећи разумевање сваке од контролних активности која се односи на тај циљ.

A103. Контролне активности релевантне за ревизију могу да укључују контроле постављене од стране руководства које се односе на ризик материјално значајних погрешних исказа у вези са могућношћу да обелодањивања нису припремљена у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања, поред контрола које се односе на ризике повезане са салдима рачуна и трансакцијама. Такве активности контроле могу да се односе на информације које се налазе у финансијским извештајима, а које потичу или не потичу из главне и помоћних књига.

A104. Ревизор разматра сазнања о постојању или одсуству контролних активности, стечена у процесу разумевања других компоненти интерне контроле, при утврђивању да ли је неопходно посетити додатну пажњу стицању разумевања о контролним активностима.

Разматрања која су специфична за мање ентитете

A105. Концепти који се налазе у основи контролних активности у мањим ентитета вероватно ће бити слични онима у већим ентитетима, али се разликује степен формалност њиховог функционисања. Осим тога, мали ентитети могу сматрати да одређене врсте контролних активности нису релевантне због контрола које примењује руководство. На пример, могућност да само руководство одобрава продају на кредит, значајне набавке и могу представљати снажну контролу над тим активностима, умањујући или отклањајући потребу за детаљнијим контролним активностима.

A106. Постоји већа вероватноћа да ће контролне активности које су релевантне за ревизију мањег ентитета бити у вези са главним циклусима трансакција као што су продаја, набавка и трошкови запослених.

Ризици који настају у вези са информационом технологијом
(видети параграф 21)

A107. Примена ИТ утиче на начин спровођења контролних активности. Ревизор разматра да ли је ентитет на одговарајући начин одговорио на ризике који проистичу из ИТ, успостављањем ефективних општих ИТ контрола и апликативних контрола. Из перспективе ревизора, контроле над ИТ системима су ефективне када обезбеђују интегритет информација и безбедност података које ови системи обрађују, и укључују ефективне опште ИТ контроле и контроле апликације.

A108. Опште ИТ контроле су политике и процедуре које се односе на разне апликације и подржавају ефективно функционисање апликативних контрола. Ове контроле се примењују на окружења централне јединице, периферне јединице и крајњег корисника. Опште ИТ контроле које обезбеђују интегритет информација и безбедност података најчешће укључују контроле над:

- радом центра података и мреже.
- набавком, изменама и одржавањем системског софтвера.
- изменом програма.
- безбедношћу приступа.
- набавком, развојем и одржавањем апликативних система.

Ове контроле се обично спроводе као одговор на ризике наведене у параграфу А63.

A109. Апликативне контроле су мануелне или аутоматске процедуре које најчешће функционишу на нивоу пословног процеса. Апликативне контроле, по природи, могу бити превентивне или детекционе природе и осмишљене тако да осигурају интегритет рачуноводствених евиденција. Сходно томе, апликативне контроле се односе на поступке покретања, евидентирања, обраде и извештавања о трансакцијама или другим финансијским подацима. Ове контроле доприносе сигурности тврдње да су трансакције настале, да су одобрене и да су потпуно и тачно евидентирани и обрађени. У примере спадају провере измена улазних података и нумеричке секвенцијалне провере које подразумевају и накнадне мануелне обраде по основу извештаја о одступањима или исправке иницијалних уноса података.

Компоненте интерне контроле – Надзор над контролама

(видети параграф 22)

A110. Надзор над контролама представља процес процене ефективности интерне контроле током времена. Надзор обухвата правовремену процену осмишљености и функционисања контрола и предузимање неопходних корективних активности прилагођених измењеним условима. Руководство врши надзор над контролама путем континуираних активности, засебним процењивањем или комбинацијом ових активности. Континуирани надзор је често садржан у редовним активностима ентитета и подразумева редовне управљачке и надзорне активности.

A111. Надзорне активности руководства могу укључивати коришћење информација стечених путем комуникације са екстерним лицима, на пример, жалбе купаца и коментари регулаторних тела који могу указати на проблеме или истаћи области које треба побољшати.

Разматрања која су специфична за мање ентитете

A112. Руководство често врши надзор контрола на тај начин што је власник-руководилац блиско укључен у операције. На тај начин се често открију значајна одступања од очекивања и нетачности у финансијским подацима, што води предузимању корективних активности у погледу контроле.

Функција интерне ревизије ентитета (видети параграф 23)

A113. Ако ентитет има функцију интерне ревизије, стицање разумевања те функције доприноси ревизоровом разумевању ентитета и његовог окружења, укључујући интерну контролу, а посебно улоге коју та функција има у погледу надзора интерне контроле над финансијским извештавањем. Ово разумевање, заједно са информацијама прибављеним путем упита ревизора из параграфа 6(а) овог стандарда, такође може да пружи информације које су директно релевантне за ревизорову идентификацију и процену ризика од материјално погрешног исказа.

A114. Циљеви и обим функције интерне ревизије, природа њене одговорности и статус у организацији, укључујући овлашћења и одговорност функције, знатно се разликују у зависности од величине и структуре ентитета и захтева његовог руководства, и где је то применљиво, лица овлашћених за управљање. Ова питања могу да буду назначена у повељи интерне ревизије или опису пројекта.

A115. Одговорности функције интерне ревизије могу укључивати поступке и процене резултата у циљу пружања уверавања руководству и лицима овлашћеним за управљање о осмишљености и ефективности процеса управљања, управљања ризиком и интерне контроле. Ако је тако, функција интерне контроле може да игра важну улогу у надзору интерне контроле над финансијским извештавањем. Међутим, одговорност функције интерне ревизије може бити усмерена на процену економичности, ефикасности и ефективности пословања, што резултира тиме да рад функције не буде у директној вези са финансијским извештавањем ентитета.

A116. Упити које ревизор поставља одговарајућим лицима из функције интерне ревизије у складу са параграфом 6(а) овог стандарда помажу ревизору да стекне разумевање природе одговорности функције интерне ревизије. Ако ревизор одреди да су одговорности функције интерне ревизије повезане са финансијским извештавањем ентитета, ревизор може да стекне додатно разумевање активности које су обављене или ће тек бити обављене од стране функције интерне ревизије, прегледом ревизијског плана функције интерне ревизије за тај период и разматрањем тог плана са одговарајућим лицима која су део функције интерне ревизије.

A117. Ако се природа одговорности функције интерне ревизије и активности на пружању уверавања односе на финансијско извештавање ентитета, ревизор може да користи резултате рада функције интерне ревизије да би модификовао природу или време, или да би смањιο обим ревизијских поступака које директно спроводи ревизор за прибављање ревизијских доказа. Ревизори ће бити спремнији да користе резултате рада функције интерне ревизије када се чини, на основу претходног искуства или поступака процене ризика, да ентитет поседује функцију интерне ревизије која има адекватне и прикладне ресурсе у односу на величину ентитета и природу активности које обавља, и која директно извештава лица која су овлашћена за управљање.

A118. Ако, на основу ревизоровог прелиминарног разумевања функције интерне ревизије, ревизор очекује да користи резултате рада функције интерне ревизије да би модификовао природу или време, или да би смањιο обим ревизијских поступака који се врше, примењује се ISA 610 (ревидиран 2013. године).

A119. Као што је додатно обрађено у ISA 610 (ревидиран 2013. године), активности функције интерне ревизије се разликују од осталих надзорних контрола које могу бити релевантне за

финансијско извештавање, као што су прегледи информација управљачког рачуноводства које су осмишљене с циљем да унапреде начин на који ентитет спречава или детектује погрешне исказе. A120. Успостављање комуникације са одговарајућим лицима из функције интерне ревизије у раној фази ангажовања и одржавања те комуникације током ангажовања, могу да омогуће ефективну размену информација. Тако се ствара окружење у ком ревизор може да буде обавештен о значајним питањима која су идентификована од стране функције интерне ревизије када та питања могу да утичу на рад ревизора. ISA 200 бави се важношћу планирања и вршења ревизија уз примену професионалног скептицизма, укључујући усмеравање пажње на информације које доводе у питање поузданост докумената и одговора на упите који се користе као ревизијски докази. У складу са тим, комуникација са функцијом интерне ревизије током ангажовања може да пружи прилику интерном ревизору да упозна ревизора са тим информацијама. Ревизор је онда у позицији да користи те информације када идентификује и процењује ризик од материјално значајног погрешног исказа. Извори информација (видети параграф 24)

A121. Већину информација које се користе при надзору генерише информациони систем ентитета. Уколико руководство претпоставља да су ови подаци тачни, али нема основа за такву претпоставку, такве информације могу садржати грешке које могу навести руководство на погрешне закључке у вези са активношћу надзора. У складу са тим, разумевање:

- извора информација релевантних за активности надзора ентитета, и
 - основа по ком руководство сматра да су ове информације поуздане
- је неопходно као део ревизоровог разумевања активности надзора у ентитету, које су саставни део интерне контроле.

Идентификовање и процена ризика материјално погрешног исказа

Процена ризика материјално погрешног исказа на нивоу финансијског извештаја (видети параграф 25(а))

A122. Ризици материјално погрешног исказа на нивоу финансијског извештаја се односе на ризике који су више у вези са финансијским извештајима у целини и потенцијално утичу на многе тврдње. Ризици овакве природе не морају обавезно бити у вези са одређеним тврдњама о класама трансакција, салдима рачуна и обелодањивањима. Они, међутим, представљају околности које могу повећати ризике материјално погрешног исказа на нивоу тврдње, на пример, уколико руководство заобилази интерну контролу. Ризици на нивоу финансијског извештаја могу бити посебно значајни за ревизорово разматрање ризика материјално погрешног исказа изазваног криминалном радњом.

A123. Ризици на нивоу финансијског извештаја могу бити последица неодговарајућег контролног окружења (мада су ови ризици такође повезани и са другим факторима, као што је погоршање економских услова). На пример, слабости као што су недовољна стручност руководства или слаб надзор над припремом финансијских извештаја, могу имати снажан утицај на финансијске извештаје и могу захтевати, као одговор, опсежне активности ревизора.

A124. Стечено разумевање интерне контроле може довести у сумњу могућност спровођења ревизије финансијских извештаја ентитета. На пример:

- Сумње у вези са интегритетом руководства ентитета могу бити толико озбиљне да могу навести ревизора на закључак да је ризик од погрешног исказивања у финансијским извештајима од стране руководства такав да се ревизија не може обавити.
- Сумње у вези са стањем и поузданошћу евиденција ентитета могу навести ревизора да донесе закључак да је мало вероватно да постоји довољно адекватних ревизијских доказа који ће подржати немодификовано мишљење о финансијским извештајима.

A125. У ISA 705 (ревидиран¹) се наводе захтеви и смернице за утврђивање да ли постоји потреба да ревизор изрази квалификовано мишљење или да се уздржи од изражавања мишљења или је, као што може бити неопходно у неким случајевима, потребно да се ревизор повуче из ангажовања, уколико је повлачење могуће у складу са применљивим законом или регулативом.

Процена ризика материјално погрешног исказа на нивоу тврдње (видети параграф 25(б))

A126. Ризици материјално погрешног исказа на нивоу тврдње за класе трансакција, салда рачуна и обелодањивања морају бити размотрени јер то директно помаже у утврђивању природе,

времена и опсега даљих ревизијских процедура на нивоу тврдње, који су неопходни да би се прикупило довољно адекватних ревизијских доказа. Приликом идентификовања и процене ризика материјално погрешног исказа на нивоу тврдње, ревизор може закључити да се идентификовани ризици материјално погрешног исказа више односе на финансијске извештаје као целину и потенцијално утичу на многе тврдње.

Коришћење тврдњи

A127. Представљањем да су финансијски извештаји у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања, руководство имплицитно или експлицитно износи тврдње у вези са признавањем, мерењем, презентацијом класа трансакција и догађаја, салда рачуна и обелодањивања.

A128. Ревизор може користити тврдње у облику који је претходно наведен у параграфу A129(а)-(б) у наставку, или их изразити друкчије, под условом да су присутни сви наведени аспекти. На пример, ревизор може одлучити да комбинује тврдње о класама трансакцијама и догађајима и повезана обелодањивања са тврдњама о салдима рачуна и повезаним обелодањивањима.

Тврдње о класама трансакција,
салдима рачуна и повезаним обелодањивањима

A129. Тврдње које користи ревизор приликом разматрања различитих врста потенцијалних грешака које се могу догодити, се могу сврстати у следеће категорије:

(а) Тврдње о класама трансакција и догађајима, и повезаним обелодањивањима за период чија се ревизија врши:

(i) настанак: евидентирана или обелодањена пословна трансакција или догађај су настали у ентитету, и оне трансакције и догађаји који се односе на њега;

(ii) потпуност: све настале трансакције и догађаји су евидентирани и сва повезана обелодањивања су укључена у финансијске извештаје;

(iii) тачност: износи и други подаци који се односе на трансакцију или догађај тачно су евидентирани, а повезана обелодањивања су прикладно одмерена и описана;

(iv) разграничење: трансакције и догађаји су евидентирани у периоду на који се и односе;

(v) класификација: трансакције и догађаји су евидентирани на одговарајућим рачунима;

(vi) презентација - трансакције и догађаји су прикладно агрегирани или дисагрегирани, и јасно описани, а повезана обелодањивања су релевантна и разумљива у контексту захтева применљивог оквира финансијског извештавања

(б) Тврдње о салдима рачуна и повезана обелодањивања на крају периода:

(i) постојање: средства, обавезе и капитал постоје на одређени дан;

(ii) права и обавезе: средства или обавезе припадају ентитету на одређени дан;

(iii) потпуност: сва средства, обавезе и учешћа у капиталу су евидентирана и сва повезана обелодањивања су укључена у финансијске извештаје;

(iv) тачност, вредновање и алокација: исправни износи имовине, обавеза и учешћа у капиталу су унети у финансијске извештај, и све корекције вредновања или алокација су прикладно евидентирани, а повезана обелодањивања су прикладно одмерена и описана;

(v) класификација: имовина, обавезе и учешћа у капиталу су евидентирани на одговарајућим рачунима;

(vi) презентација - имовина, обавезе и учешћа у капиталу су прикладно агрегирани или дисагрегирани, и јасно описани, а повезана обелодањивања су релевантна и разумљива у контексту захтева применљивог оквира финансијског извештавања.

Тврдње о осталим обелодањивањима

A130. Ревизор може да користи тврдње описане у параграфу A129(а)-(б), прилагођене по потреби, приликом разматрања различитих врста потенцијалних погрешних исказа до којих може доћи у обелодањивањима која нису директно повезана са евидентираним класама трансакција, догађаја, или салда рачун. Као пример таквог обелодањивања, од ентитета може да се захтева да опише своју изложеност ризицима који произилазе из финансијских инструмената, укључујући и како настају ризици; који су циљеви, политике и процедуре за управљање ризицима; и које су методе које се користе за мерење ризика.

Разматрања специфична за ентитете у јавном сектору

A131. Приликом изношења тврдњи о финансијским извештајима ентитета у јавном сектору, као додатак тврдњама наведеним у параграфу A129(а)-(б), руководство често износи тврдње да су трансакције и догађаји спроведени у складу са законом или регулативом. Такве тврдње могу улазити у делокруг ревизије финансијских извештаја.

Поступак идентификовања ризика материјално погрешног исказа
(видети параграф 26(а))

A132. Ревизор користи информације које је прикупио поступцима процене ризика, укључујући ревизијске доказе прибављене при процени осмишљености контрола и утврђивању да ли су оне примењене, као ревизијске доказе којима подржава процену ризика. Ревизор користи процену ризика за утврђивање природе, времена и обима даљих ревизијских поступака које треба обавити. Приликом идентификације ризика од материјално погрешног исказа у финансијским извештајима, ревизор примењује професионално просуђивање у складу са ISA 200.

A133. У Прилогу 2 су дати примери услова и догађаја који могу да указују на постојање ризика материјално погрешног исказа, укључујући ризике материјално погрешног исказа који се односе на обелодањивања.

A134. Као што је објашњено у ISA 320 материјалност и ревизијски ризик се разматрају приликом идентификације и процене ризика материјално значајних погрешних исказа у класама трансакција, салдима рачуна и обелодањивањима. Одређивање материјалности од стране ревизора је предмет професионалног просуђивања, а зависи од ревизорове перцепције потреба корисника финансијских извештаја у вези са финансијским извештавањем.

A135. Ревизорово разматрање обелодањивања у финансијским извештајима приликом идентификације ризика обухвата квантитативна и квалитативна обелодањивања, чије би погрешно исказивање могло да буде материјално значајно (то јест, у начелу, сматра се да је погрешан исказ материјално значајан уколико је разумно очекивати да утиче на економске одлуке корисника које се доносе на основу финансијских извештаја у целини). У зависности од околности ентитета и ангажовања, примери обелодањивања која ће имати квалитативне аспекте и која могу бити релевантна приликом процене ризика материјално значајних грешака укључују следећа обелодањивања:

- Услови ликвидности и дужнички услови ентитета у финансијској кризи.
- Догађаји или околности које су довеле до признавања губитка по основу умањења вредности.
- Кључни извори несигурности процене, укључујући и претпоставке о будућности.
- Природа промене рачуноводствене политике и друга релевантна обелодањивања захтевана применљивим оквиром финансијског извештавања, где се, на пример, очекује да нови захтеви финансијског извештавања имају значајан утицај на финансијску позицију и финансијске перформансе ентитета.
- Аранжмани плаћања по основу акција, укључујући информације о томе како су признати износи одређени, и друга релевантна обелодањивања.
- Повезане стране и трансакције са повезаним странама.
- Анализа осетљивости, укључујући и ефекте промена у претпоставкама које се користе у техникама вредновања са циљем да се омогући корисницима да схвате темељне несигурности одмеравања у основи евидентираног или обелодањеног износа.

Разматрања специфична за мање ентитете

A136. Обелодањивања у финансијским извештајима мањих ентитета могу бити мање детаљна или мање сложена (на пример, неки оквири финансијског извештавања омогућавају мањим ентитетима да обезбеде мањи број обелодањивања у финансијским извештајима). Међутим, то не ослобађа ревизора одговорности за стицање разумевања о ентитету и његовом окружењу, укључујући и интерне контроле које се односе на обелодањивања.

Контроле које су повезане са тврдњама
(видети параграф 26(ц))

A137. Приликом процена ризика, ревизор може идентификовати контроле које ће вероватно

спречити, или открити и исправити, материјално погрешне исказе у одређеним тврдњама. У општем случају, ревизор стиче разумевање контрола и повезује их са тврдњама у контексту процеса и система у којима оне постоје, јер појединачне контролне активности, саме по себи, често не решавају ризик. Често је неопходно више контролних активности, у комбинацији са другим елементима интерне контроле, за превазилажење ризика.

A138. Супротно овоме, одређене контролне активности могу имати посебан утицај на појединачну тврдњу садржану у одређеној класи трансакција или салду рачуна. На пример, контролне активности које ентитет успоставља како би осигурао да запослени правилно врше пребројавање и евидентирање приликом годишњег пописа залиха, директно су повезане са тврдњама постојања и потпуности стања залиха.

A139. Контроле се могу директно или индиректно односити на тврдњу. Што је веза индиректнија, контрола је мање ефективна у спречавању, или откривању и исправљању грешака у тој тврдњи. На пример, преглед извештаја о укупним активностима продаје за одређене продавнице по региону, најчешће се само индиректно односи на тврдњу о потпуности прихода од продаје. Сходно томе, оваква контрола може бити мање успешна у умањењу ризика ове тврдње него контроле које су директније повезане са тврдњом, као што је упаривање отпремница са фактурама.

Материјално погрешни искази

A139. Потенцијални погрешни искази у појединим извештајима и обелодањивањима могу бити оцењени као материјално значајни због своје величине, природе или околности. (видети параграф 26 (д))

Значајни ризици

Идентификовање значајних ризика
(видети параграф 28)

A140. Значајни ризици се често односе на значајне несвакидашње трансакције и питања просуђивања. Несвакидашње трансакције су трансакције које су нерутинске, било због величине или природе, и које се стога не јављају често. Просуђивања могу обухватати вршење рачуноводствених процена за које постоји значајна неизвесност мерења. Мање је вероватно да ће рутинске, једноставне трансакције, које су предмет систематске обраде узроковати појаву ризика.

A141. Ризици од јављања материјално погрешног исказа могу бити већи за ризике који се односе на значајне несвакидашње трансакције које настају услед:

- већих интервенција руководства да се прецизира рачуноводствено обухватање;
- већих мануелних интервенција при прикупљању и обради података;
- сложених израчунавања или сложених рачуноводствених принципа;
- природе несвакидашњих трансакција које ентитету могу отежати спровођење ефективних контрола над ризицима.

A142. Ризици материјално погрешног исказа могу бити већи за ризике који се односе на значајна питања, која захтевају вршење рачуноводствених процена, које настају услед питања као што су:

- рачуноводствени принципи који се примењују на рачуноводствене процене или признавање прихода могу се различито тумачити;
- неопходна просуђивања могу бити субјективна, сложена или захтевати претпоставке о утицају будућих догађаја, на пример, просуђивања о фер вредности.

A143. У ISA 330 су описане последице за даље ревизијске поступке идентификовања ризика као значајног.

Значајни ризици у вези са ризицима
материјално погрешног исказа услед криминалне радње

A144. У ISA 240 су дати даљи захтеви и смернице у вези са идентификовањем и проценом ризика

материјално погрешног исказа услед криминалне радње

Разумевање контрола у вези са значајним ризицима
(видети параграф 29)

A145. Иако су ризици који се односе на значајна несвакидашња питања или питања процене ређе предмет рутинских контрола, руководство може применити друге одговоре за такве ризике. Стога, ревизорово разумевање осмишљености и примене контрола значајних ризика који настају услед несвакидашњих питања или процена, укључује и разумевање да ли ће и на који начин руководство одговорити на такве ризике. Такви одговори могу обухватати:

- Контролне активности, као што су преглед претпоставки од стране вишег руководства или стручњака.
- Формализоване поступке процена.
- Одобрења лица овлашћених за управљање.

A146. На пример, када постоје појединачни догађаји, као што је обавештење о значајном судском поступку, разматрање одговора ентитета подразумеваће разматрања да ли су релевантне информације достављене одговарајућим стручњацима (као што су интерни или екстерни правни саветници), да ли је извршена процена потенцијалних ефеката, и предложено обелодањивање датих околности у финансијским извештајима.

A147. У неким случајевима, руководство можда није реаговало на одговарајући начин, спровођењем контрола над значајним ризицима. Непоступање руководства у вези са применом тих контрола је показатељ значајних недостатака у интерној контроли.

Ризици за које се само суштинским поступцима не може обезбедити довољно адекватних ревизијских доказа (видети параграф 30)

A148. Ризици материјално погрешног исказа могу бити директно у вези са евидентирањем уобичајених класа трансакција или салда рачуна и припремом поузданих финансијских извештаја. Ово обухвата ризике нетачне или непотпуне обраде који се односе на значајне класе трансакције као што су приход, набавке, готовинске наплате или плаћања.

A149. У случајевима где рутинске свакодневне пословне трансакције често омогућавају високо аутоматизовану обраду, без имало или уз врло мало мануелних интервенција, није увек могуће спровести само суштинске поступке испитивања у вези са одређеним ризиком. На пример, када се значајна количина информација у ентитету електронски генерише, евидентира, обрађује или се о њима извештава, као у интегрисаном систему, ревизор може утврдити да није могуће осмислити суштинске поступке испитивања које би сами по себи пружили довољно адекватних ревизијских доказа да одговарајуће класе трансакција или салда рачуна нису материјално погрешне. У таквим случајевима:

- ревизијски докази могу бити доступни само у електронском облику, и њихова довољност и адекватност најчешће зависе од ефективности контрола њихове тачности и потпуности.
- могућност појаве, и неоткривања погрешног генерисања или измене информација може бити већа уколико одговарајуће контроле не функционишу ефективно.

A150. Последице на даље ревизијске поступке услед идентификовања таквих ризика су описане у ISA 330:

Измене процене ризика (видети параграф 31)

A151. Током ревизије, ревизор може добити информације које се значајно разликују од информација на којима се заснива процена ризика. На пример, процена ризика се може заснивати на очекивању да контроле ефективно функционишу. При спровођењу тестова контрола, ревизор може прибавити доказе да контроле нису функционисале ефективно у периоду релевантном за ревизију. Слично томе, при спровођењу суштинских поступака ревизор може открити грешке чији су износи или учесталост већи него што је предвиђено приликом процене ризика. У таквим околностима, процена ризика не одражава адекватно праве околности у којима се налази ентитет и даље планиране ревизијске процедуре могу бити неефикасне у откривању материјалних погрешних исказа. Видети ISA 330 за даље смернице.

Документација (видети параграф 32)

A152. Ревизор треба да, користећи професионално расуђивање, утврди начин на који се ова питања документују. На пример, приликом ревизије малих ентитета документација може бити саставни део ревизијске документације целокупне стратегије и плана ревизије. Слично томе, на пример резултати процене ризика могу бити документовани одвојено, или могу бити документовани као део ревизијске документације даљих поступака. На форму и обим ове документације утичу природа, величина и сложеност ентитета и његове интерне контроле, расположивост информација из ентитета и посебна ревизијска методологија и технологија коришћена током ревизије.

A153. За ентитете који имају једноставно пословање и процесе који се тичу финансијског извештавања, документација може по својој форми бити једноставна и релативно кратка. Није неопходно документовати у целини ревизорово разумевање ентитета и сва питања која се тога тичу. Кључни елементи које ревизор документује укључују оне на којима је ревизор засновао процену ризика материјално погрешног исказа.

A154. Обим документације може такође одражавати искуство и способности чланова тима на ангажовању. Под условом да се увек испуњавају услови наведени у ISA 230, за ревизију коју врше мање искусни чланови тима на ангажовању може бити неопходно више документације како би стекли одговарајуће сазнање о ентитету него што је то случај када ревизију обављају искуснија лица.

A155. За поновне ревизије, одређена документација може бити пренета и ажурирана тако да осликава промене које су се догодиле у пословању и процесима у ентитету.

¹Појам "функција интерне ревизије је за сврхе Међународних стандарда ревизије дефинисан у ISA 610 (ревидиран 2013. године), *Коришћење резултата рада интерних ревизора*, параграф 14(а).

²ISA 230, *Ревизијска документација*, параграфи 8-11, и параграф А6.

³ISA 320, *Материјалност у планирању и спровођењу ревизије*

⁴ISA 240, *Одговорност ревизора за разматрање криминалних радњи у ревизији финансијских извештаја*, параграфи 12-24.

ISA 260 (ревидиран), *Комуникација са лицима овлашћеним за управљање*, параграф 4(б)

⁵релевантни захтеви су садржани у ISA 610 (ревидиран 2013. године)

⁶ISA 240, параграф 19

ISA 240, параграф 15.

⁷ISA 220, *Контрола квалитета ревизије финансијских извештаја*, параграф 14.

⁸ISA 250, *Разматрање примене закона и других прописа у обављању ревизије финансијских извештаја*, параграф 12.

⁹ISA 550, *Повезане стране*

ISA 550, параграф А7.

¹⁰ISA 330, *Ревизорски одговор на процењене ризике*

ISA 330, параграфи А2-А3.

¹¹видети параграфе 19-20 ISA 570 (ревидиран), *Начело сталности*

ISA 705 (ревидиран), *Модификација мишљења у извештају независног ревизора*

¹²ISA 200 *Општи циљеви независног ревизора и спровођење ревизије у складу са Међународним стандардима ревизије*, параграф 15

¹³ISA 320, параграф А1

¹⁴ISA 320, параграф 4

¹⁵ISA 330, параграфи 15 и 21.

¹⁶ISA240, параграфи 25-27.

¹SA 265, *Саопштавање недостатака у интерној контроли лицима овлашћеним за управљање и руководству*, параграф А7.

SA 330, параграф 8.

SA 300, *Планирање ревизије финансијских извештаја*, параграфи 7 и 9.

SA 330, параграф 28.