

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

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

САДРЖАЈ

Параграф

Увод

Делокруг овог ISA	1-2	
Ревизија финансијских извештаја		3-9
Датум ступања на снагу	10	
Дефиниције	13	
Захтеви		
Етички захтеви у вези са ревизијом финансијских извештаја	14	
Професионални скептицизам	15	
Професионално расуђивање	16	
Довољност и адекватност ревизијских доказа и ревизијски ризик	17	
Спровођење ревизије у складу са Међународним стандардима ревизије		18-24

Примена и остала објашњења

Ревизија финансијских извештаја		A1-A13
Дефиниције	A14-A15	
Етички захтеви у вези са ревизијом финансијских извештаја		A16-A19
Професионални скептицизам	A20-A24	
Професионално расуђивање	A25-A29	
Довољност и адекватност ревизијских доказа и ревизијски ризик	A30-A54	
Спровођење ревизије у складу са Међународним стандардима ревизије		A55-A78

Увод

Делокруг овог ISA

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

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

Ревизија финансијских извештаја

3. Циљ ревизије је да повећа степен поверења које потенцијални корисници имају у финансијске

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

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

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

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

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

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

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

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

Датум ступања на снагу

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

Општи циљеви ревизора

11. Приликом спровођења ревизије финансијских извештаја, циљеви ревизора су да:
- (а) Стекне уверавање у разумној мери о томе да финансијски извештаји у целини немају материјално погрешне исказе, који су проузроковани криминалном радњом или грешком и на тај начин омогуће ревизору да изнесе мишљење о том да ли су финансијски извештаји припремљени, по свим материјалним значајним питањима, у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања; и
 - (б) У складу са ревизорским налазима извести о финансијским извештајима и изврши саопштавања како се захтева Међународним стандардима ревизије.
12. У свим случајевима када се не може стећи уверавање у разумној мери, а квалификовано мишљење у извештају ревизора је, у датим околностима недовољно за сврху извештавања циљних корисника финансијских извештаја, Међународни стандарди ревизије налажу да се ревизор уздржи од изражавања мишљења или се повуче (да оставку) са ангажовања, у случајевима где је повлачење могуће у складу са применљивим законом или регулативом.

Дефиниције

13. За потребе Међународних стандарда ревизије, наведени појмови имају следеће значење:
- (а) Применљиви оквир финансијског извештавања – Оквир финансијског извештавања усвојен од стране руководства и, по потреби, лица овлашћених за управљање, за сврхе припреме финансијских извештаја, који је прихватљив с обзиром на природу ентитета и циљ финансијских извештаја, или који се захтева законом или регулативом.
 - Појам “оквир фер презентације” се односи на оквир финансијског извештавања који захтева усклађеност са захтевима оквира и:
 - (i) експлицитно или имплицитно потврђује да како би се постигла истинита и објективна (фер) презентација финансијских извештаја, може бити неопходно да руководство обезбеди додатна обелодањивања поред оних која се специфично захтевају оквиром; или
 - (ii) експлицитно потврђује да може бити неопходно да руководство одступи од захтева оквира како би се постигла истинита и објективна презентација финансијских извештаја. Очекује се да оваква одступања буду неопходна само у екстремно ретким ситуацијама.
 - Појам “оквир усклађености” се користи за оквир финансијског извештавања који захтева усклађеност са захтевима оквира, али не садржи потврде из претходно наведених (i) и (ii).
 - (б) Ревизијски доказ – Ревизијски доказ представља све информације које је ревизор користио у току извођења закључака на којима заснива мишљење. Ревизијске доказе чине информације садржане у рачуноводственим евиденцијама, које чине подлогу за састављање финансијских извештаја, као и друге информације. За потребе Међународних стандарда ревизије:
 - (i) Довољност ревизијског доказа је мера квантитета ревизијских доказа. Квантитет неопходних ревизијских доказа зависи од процене ревизора о ризику постојања материјално погрешних исказа, као и од квалитета ревизијских доказа.
 - (ii) Адекватност ревизијског доказа је мера квалитета ревизијског доказа; то јест релевантности и поузданости у пружању подршке закључцима на којима се заснива мишљење ревизора.
 - (ц) Ревизијски ризик – Ризик да ће ревизор дати неодговарајуће мишљење када у финансијским извештајима постоје материјално погрешни искази. Ревизијски ризик је функција ризика материјално погрешних исказа и детекционог ризика.
 - (д) Ревизор – Израз који означава особу или особе које врше ревизију, обично партнера на ангажовању или друге чланове тима који ради на ангажовању, или када је то случај фирму. Када ISA изричито налаже да партнер на ангажовању испуни неки услов или обавезу, користи се израз “партнер на ангажовању” а не “ревизор”. Изрази „партнер у ангажовању“ или „фирма“ се користе и за њихове еквиваленте у јавном сектору у релевантним ситуацијама.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(iii) да омогуће ревизору:

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

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

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

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

Уместо израза „претпоставка која се односи на одговорност руководства и, где је то случај,

лица су овлашћених за управљање, на основу које се врши ревизија“ може да се користи само „претпоставка“.

(к) **Професионално расуђивање** – Примена релевантне обуке, знања и искуства у контексту који одређује ревизија, рачуноводство и етички стандарди, при доношењу одлука базираних на информацијама о правцима деловања, који су адекватни у датим околностима ангажовања на ревизији.

(л) **Професионални скептицизам** – Став који укључује испитивачки ум, опажање околности које могу да укажу на могуће погрешне исказе проузроковане криминалном радњом или грешком, као и критичка процена ревизијских доказа.

(м) **Уверавање у разумној мери** – У контексту ревизије финансијских извештаја висок степен уверавања али не и апсолутно уверавање.

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

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

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

(о) **Лица овлашћена за управљање** – особа(е) или организација(е) (на пример, повереник) са обавезом надгледања стратешког усмерења ентитета и обавезама у погледу одговорности ентитета. Ово укључује надгледање процеса финансијског извештавања. У неким правним системима, лица овлашћена за управљање могу укључивати и руководство, на пример извршни чланови управног одбора, или власник-руководилац.

Захтеви

Етички захтеви у вези са ревизијом финансијских извештаја

14. Ревизор, приликом ангажовања на ревизији финансијских извештаја, поступа у складу са релевантним етичким захтевима, укључујући и оне који се тичу независности. (видети параграфе А16-А19)

Професионални скептицизам

15. Ревизор планирати и спроводи ревизију уз професионални скептицизам, узимајући у обзир да могу постојати околности које доводе до материјално погрешних исказа у финансијским извештајима. (видети параграфе А20-А24).

Професионално расуђивање

16. Ревизор користи професионално расуђивање приликом планирања и спровођења ревизије финансијских извештаја. (видети параграфе А25-А29).

Довољност и адекватност ревизијских доказа и ревизијски ризик

17. Да би стекао уверавање у разумној мери, ревизор прибавља довољно одговарајућих ревизијских доказа, како би се ревизијски ризик свео на прихватљив ниво и тако омогућио доношење разумних закључака на којима се заснива ревизорско мишљење. (видети параграфе А30-А54).

Спровођење ревизије у складу са Међународним стандардима ревизије

Усклађеност са Међународним стандардима ревизије релевантним за ревизију

18. Ревизор поступа у складу са Међународним стандардима ревизије који су релевантни за ревизију. Међународни стандард је релевантан за ревизију када је тај стандард на снази и постоје околности којима се бави тај ISA. (видети параграфе А55-А59)

19. Ревизор треба да разуме комплетан текст Међународног стандарда ревизије, укључујући и његову примену и додатни материјал, разуме циљеве и правилно спроведе захтеве. (видети параграфе А60-А68)

20. Ревизор не наводи усклађеност са Међународним стандардима ревизије у ревизорском извештају, уколико није испунио све захтеве овог стандарда и свих осталих Међународних стандарда ревизије који су релевантни за ревизију.

Циљеви наведени у појединачним Међународним стандардима ревизије

21. Како би се постигли општи циљеви ревизора, приликом планирања и спровођења ревизије, ревизор треба да користи циљеве који су наведени у релевантним Међународним стандардима ревизије, узимајући у обзир међусобну условљеност Међународних стандарда ревизије, како би: (видети параграфе А69-А71)

(а) Утврдио да ли је, поред оних које захтевају Међународни стандарди ревизије, неопходно спровођење додатних ревизијских поступака како би се испунили циљеви наведени у Међународним стандардима ревизије, и (видети параграф А72)

(б) Проценио да ли је прикупљено довољно одговарајућих ревизијских доказа. (видети параграф А73)

Усклађеност са релевантним захтевима

22. У складу са параграфом 23, ревизор ће радити у складу са свим захтевима Међународних стандарда ревизије, осим уколико приликом ревизије:

(а) Целокупан Међународни стандард ревизије није релевантан; или

(б) Захтев није релевантан јер је условљен а тај услов не постоји (видети параграфе А74- А75)

23. У изузетним околностима, ревизор може проценити да је неопходно да одступи од релевантног захтева у Међународном стандарду ревизије. У таквим околностима, ревизор спроводи алтернативни ревизијски поступак како би постигао циљ тог захтева. Потреба да ревизор одступи од релевантног захтева се очекује само у ситуацији када се тај захтев односи на посебну процедуру коју треба спровести а у посебним околностима ревизије, та процедура би била неефикасна у постизању циља тог захтева. (видети параграф А76).

Неуспех у остварењу циља

24. Уколико се циљ из релевантног Међународног стандарда ревизије не може постићи, ревизор процењује да ли то спречава ревизора да постигне укупне циљеве и од ревизора се очекује да, у складу са Међународним стандардима ревизије, модификује мишљење ревизора или се повуче из ангажовања (у случајевима где је повлачење могуће у складу са применљивим законом и регулативом). Неуспех у остварењу циља представља значајно питање које је неопходно документовати у складу са ISA 230. (видети параграфе А77-А78)

* * *

Примена и остала објашњења

Ревизија финансијских извештаја

Делокруг ревизије (видети параграф 3)

А1. Мишљење ревизора о финансијским извештајима се бави тиме да ли су финансијски извештаји припремљени, по свим материјално значајним аспектима, у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања. Такво мишљење је заједничко свим ревизијама финансијских извештаја. Мишљене ревизора не садржи уверавање, на пример, о будућој одрживости ентитета или ефикасности или ефективности рада руководства у управљању пословањем ентитета. У неким правним системима, међутим, применљиви закон или регулатива може налагати да ревизори доставе мишљење о посебним питањима, као што је ефикасност интерне контроле, или доследност посебних извештаја руководства са финансијским извештајима. Док Међународни стандарди ревизије садрже захтеве и упутства у вези са тим питањима, у оној мери која је релевантна за креирање мишљења о финансијским извештајима, ревизор би био у обавези да спроведе додатни рад уколико има одговорност да изнесе таква мишљења.

Припрема финансијских извештаја (видети параграф 4)

A2. Закон или регулатива може утврдити одговорност руководства и, где је то применљиво, лица овлашћених за управљање у вези са финансијским извештавањем. Међутим, обим ових одговорности, или начин на који су оне описане, може се разликовати у различитим правним системима. Упркос разликама, ревизија у складу са Међународним стандардима ревизије се спроводи под претпоставком да руководство, и где је то применљиво, лица која су задужена за управљање разумеју и прихватају да имају одговорност:

- (a) за припрему финансијских извештаја у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања, укључујући, где је то релевантно истиниту и објективну презентацију;
- (б) за интерну контролу за коју руководство или где је то применљиво, лица која су задужена за управљање, сматрају да је неопходна ради припреме финансијских извештаја који не садрже материјално погрешне исказе, било да је узрок криминална радња или грешка; и
- (ц) Да омогуће ревизору:
 - (i) Приступ свим информацијама за које руководство, или где је то применљиво, лица овлашћена за управљање сматрају да су релевантне за припрему финансијских извештаја, што укључује евиденције, документацију и остале податке;
 - (ii) Добијање додатних информација које ревизор може захтевати од руководства, или где је то случај, лица овлашћених за управљање, за потребе ревизије; и
 - (iii) Неограничени приступ особама у оквиру ентитета од којих је по мишљењу ревизора неопходно прибавити ревизијске доказе.

A3. Припрема финансијских извештаја од стране руководства или где је то применљиво, лица овлашћених за управљање, захтева следеће:

- Идентификацију применљивог оквира финансијског извештавања, у контексту релевантних закона и регулативе.
- Припрему финансијских извештаја у складу са тим оквиром.
- Укључивање адекватног описа тог оквира у финансијске извештаје.

Припрема финансијских извештаја захтева од руководства да користе своје професионално расуђивање приликом рачуноводствених процена које треба да буду у складу са околностима, као и да одаберу и примене адекватну рачуноводствену политику. Ово професионално расуђивање мора бити у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања.

A4. Финансијски извештаји се могу припремити у складу са оквиром финансијског извештавања како би се задовољиле:

- Уобичајене потребе широког круга корисника за финансијским информацијама (то јест “финансијски извештаји опште намене”); или
- Потребе посебних корисника за финансијским информацијама (то јест “финансијски извештаји посебне намене”).

A5. Применљиви оквир финансијског извештавања често подразумева стандарде финансијског извештавања који су установљени од стране овлашћене и признате организације за успостављање стандарда, или законским или регулативним захтевима. У неким случајевима, применљиви оквир финансијског извештавања може укључивати и стандарде финансијског извештавања који су установљени од стране овлашћене и признате организације за успостављање стандарда, као и законске и регулативне захтеве. Други извори могу пружити усмерења у вези са применом применљивог оквира финансијског извештавања. У другим случајевима, применљиви оквир финансијског извештавања може укључивати те друге изворе, или се може састојати само од таквих извора. Такви извори могу да укључују:

- Правно и етичко окружење, укључујући статуте, прописе, судске одлуке и професионалне етичке обавезе у вези са рачуноводственим питањима;
- Рачуноводствена тумачења објављена од организације за успостављање стандарда, као и регулаторне и професионалне организације;
- Објављене ставове о новим рачуноводственим питањима објављена од организације за успостављање стандарда, као и регулаторне и професионалне организације;

- Општа и пракса привредне гране која је прихваћена и преовлађујућа; и
- Литературу из области рачуноводства.

Где постоји конфликт између оквира финансијског извештавања и извора из којих се може добити податак о примени, или између извора који укључују оквир финансијског извештавања, преовлађујућим се сматра извор највећег ауторитета.

- A6. Захтеви применљивог оквира финансијског извештавања одређују облик и садржај финансијских извештаја. Иако можда овај оквир не наглашава како рачуноводствено обухватити или обелоданити све трансакције или догађаје, он обично садржи довољан број принципа који могу служити као основа за развој и примену рачуноводствених политика које су доследне концептима на којима се заснивају захтеви оквира.
- A7. Неки оквири финансијског извештавања представљају оквире фер презентације, док су други оквири усклађености. Оквири финансијског извештавања који првенствено укључују стандарде финансијског извештавања које је установила надлежна или прихваћена организација за објављивање стандарда које треба да користе ентитети за припрему финансијских извештаја опште намене су намењени фер презентацији, као на пример, Међународни стандарди финансијског извештавања (IFRS) које објављује Одбор за међународне рачуноводствене стандарде (IASB).
- A8. Захтеви применљивог оквира финансијског извештавања такође одређују шта се сматра комплетним сетом финансијских извештаја. У случају постојања више оквира, намена финансијских извештаја је да пружи информације о финансијској позицији, финансијским перформансама и токовима готовине ентитета. За такве оквире, комплетан сет финансијских извештаја би се састојао од биланса стања; биланса успеха; извештаја о променама на капиталу; извештаја о токовима готовине и повезаних напомена. У неким другим оквирима финансијског извештавања, појединачни финансијски извештај и повезане напомене могу чинити комплетан сет финансијских извештаја:
- На пример, у Међународном рачуноводственом стандарду за јавни сектор (IPSAS) “Финансијско извештавање према готовинској основи” које је објавио Одбор за међународне рачуноводствене стандарде за јавни сектор, наводи се да је, када ентитет из јавног сектора припрема своје финансијске извештаје у складу са овим IPSAS-ом, примарни финансијски извештај је извештај о приливима и одливима готовине.
 - Други примери појединачних финансијских извештаја, где уз сваки иду повезане напомене, су:
 - Биланс стања
 - Биланс успеха или извештај о пословању
 - Извештај о нераспоређеној добити
 - Извештај о токовима готовине
 - Извештај о имовини и обавезама које не укључују власнички капитал
 - Извештај о променама власничког капитала
 - Биланс прихода и расхода
 - Извештај о пословању по производним линијама.
- A9. ISA 210 одређује захтеве и пружа упутства за утврђивање прихватљивости применљивог оквира финансијског извештавања. ISA 800 (ревидиран) се бави специјалним ситуацијама када су финансијски извештаји припремљени у складу са оквиром за специјалне намене.
- A10. Због значаја претпоставке за спровођење ревизије, као предуслов за прихватање ревизијског ангажовања, од ревизора се захтева да добије потврду од руководства, и где је то случај, од лица овлашћених за управљање, у ком се наводи да они разумеју и прихватају да имају одговорности које су наведене у параграфу A2.

Разматрања која су специфична за ревизију у јавном сектору

- A11. Мандати за ревизију финансијских извештаја ентитета из јавног сектора могу бити шири од оних за друге ентитете. Као резултат, претпоставка, у вези са одговорностима руководства, на

којој се заснива ревизија финансијских извештаја ентитета из јавног сектора може укључити додатне одговорности, као што је обавеза извршења трансакција и догађаја у складу са законом или другим прописима.

Форма мишљења ревизора
(видети параграф 8)

- A12. У мишљењу које изражава ревизор се наводи да ли су финансијски извештаји припремљени, по свим материјално значајним питањима, у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања. Форма мишљења ревизора, међутим зависи од применљивог оквира финансијског извештавања или другог релевантног закона или регулативе. Већина оквира финансијског извештавања садржи захтеве у вези са презентацијом финансијских извештаја; за такве оквире, *припрема* финансијских извештаја у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања укључује и *презентацију*.
- A13. У случајевима када оквир финансијског извештавања представља оквир фер презентације, што је углавном случај са финансијским извештајима опште намене, Међународни стандарди ревизије налажу да мишљење треба да буде о томе да ли су финансијски извештаји приказани истинито и објективно, по свим материјално значајним питањима, или да дају истинит и објективан приказ. У случајевима када је оквир финансијског извештавања оквир усклађености, мишљење треба да буде о томе да ли су финансијски извештаји припремљени, по свим материјално значајним аспектима, у складу са тим оквиром. Уколико није другачије наглашено, Међународни стандарди ревизије се односе на обе форме мишљења ревизора.

Дефиниције

Финансијски извештаји (видети параграф 13(ф))

A14. Неки оквири финансијског извештавања могу да користе другачије термине за економске ресурсе или обавезе ентитета. На пример, могу да се користе термини имовина и обавезе ентитета, а разлика између њих може бити означена као капитал или учешће у капиталу.

A15. Објашњења или описи чије укључење у финансијске извештаје се захтева применљивим оквиром финансијског извештавања, могу да се уграде тако што ће се унети референце којима се упућује на ове информације у другом документу, као што је извештај руководства или извештај о ризику. “Унет у садржај путем унакрсног упућивања” значи да је извршено унакрсно упућивање у финансијским извештајима према другом документу, али не од другог документа према финансијским извештајима. Ако применљиви оквир финансијског извештавања изричито не забрањује унакрсно упућивање на место где се могу наћи објашњења или описи, а извршено је одговарајуће унакрсно упућивање, информације на које је упућено представљају део финансијских извештаја.

Етички захтеви у вези са ревизијом финансијских извештаја

(видети параграф 14)

A16. Ревизор мора поштовати релевантне етичке захтеве, укључујући и оне који се тичу независности, приликом обављања ревизије финансијских извештаја. Релевантни етички захтеви обично чине Део А и Б “*Етичког кодекса за професионалне рачуновође*” Одбора за међународне етичке стандарде рачуновођа (IESBA Кодекс), који се тичу ревизије финансијских извештаја заједно за националним захтевима који су рестриктивнији.

A17. Део А Кодекса поставља основне принципе професионалне етике, која је релевантна за ревизора који обавља ревизију финансијских извештаја и пружа концептуални оквир за примену тих принципа. Основни принципи којих ревизор мора да се придржава у складу са Кодексом су:

- (а) Интегритет;
- (б) Објективност;
- (в) Професионална оспособљеност и дужна пажња;
- (г) Поверљивост; и
- (д) Професионално понашање.

Део Б IESBA-овог Кодекса илуструје примену концептуалног оквира у специфичним ситуацијама.

A18. У случају ревизијског ангажовања у јавном је интересу, а налаже га и IESBA Кодекс, да ревизор буде независан од ентитета који је предмет ревизије. У IESBA Кодексу се независност описује као независност ума и појаве. Независност ревизора од ентитета омогућава да ревизор формира ревизијско мишљење без утицаја који би могао да компромитује то мишљење. Независност позитивно утиче на способност ревизора да поступа с интегритетом, буде објективан и задржи став професионалног скептицизма.

A19. Међународни стандард контроле квалитета (ISQC)1 или национални захтеву који су бар подједнако захтевни се баве одговорношћу фирме да успостави и одржава систем контроле квалитета за ревизијска ангажовања. ISQC 1 установљава одговорност фирме да успостави политику и процедуре које су осмишљене са наменом да пруже уверавање у разумној мери да фирма и њени запослени испуњавају релевантне етичке захтеве, укључујући и оне који се тичу независности. ISA 220 утврђује одговорност партнера на ангажовању у вези са релевантним етичким захтевима. Ово укључује сталну позорност, кроз посматрање и истражне радње, уколико је потребно, и обраћање пажње на индикаторе неусклађености са релевантним етичким захтевима од стране тима који ради на ангажовању, одређивање неопходних мера уколико партнер на ангажовању уочи да чланови тима који ради на ангажовању не испуњавају релевантне етичке захтеве и формирање закључка о поштовању принципа независности који се односи на ревизијско ангажовање. У ISA 220 се прихвата да тим који ради на ангажовању има право да се ослони на фирмин систем контроле квалитета у испуњењу својих обавеза, а у вези са процедурама за контролу квалитета које се примењују на појединачно ангажовање ревизије, осим уколико информације добијене од фирме или друге стране не указују на супротно.

Професионални скептицизам (видети параграф 15)

A20. Професионални скептицизам подразумева обраћање пажње на, на пример:

- Ревизијске доказе који су у супротности са другим прибављеним ревизијским доказима.
- Информације које доводе у сумњу поузданост докумената и одговора на питања који ће се користити као ревизијски докази.
- Околности које могу указивати на могуће криминалне радње.
- Околности које указују да постоји потреба за додатним ревизијским процедурама, поред оних које су предвиђене Међународним стандардима ревизије.

A21. Задржавање професионалног скептицизма током поступка ревизије је неопходно уколико ревизор, на пример, жели да смањи ризик од:

- Превида неочекиваних околности.
- Сувишног уопштавања приликом доношења закључака у поступку ревизије.
- Коришћења неадекватних претпоставки приликом утврђивања природе, временског оквира и обима ревизијских процедура и процене резултата.

A22. Професионални скептицизам је неопходан ради критичке процене ревизијских доказа. Ово укључује испитивање контрадикторних ревизијских доказа и поузданост докумената и одговора на питања који су добијени од руководства и лица овлашћених за управљање. То такође подразумева разматрање довољности и адекватности прикупљених ревизијских доказа у светлу постојећих околности, на пример, у случају када постоје ризици од криминалних радњи, а само један документ, који је инхерентно осетљив на криминалну радњу, је једини подржавајући документ за материјално значајан износ у финансијском извештају.

A23. Ревизор може прихватити евиденцију и документацију као оригиналну уколико нема разлога да верује у супротно. Међутим, ревизор је у обавези да утврди поузданост информација које ће се користити као ревизијски доказ. У случају да постоји сумња у поузданост информације или постоје индикације о криминалним радњама (уколико се, на пример, уоче околности које наводе ревизора да поверује да документ није аутентичан или да су подаци у документу фалсификовани), Међународни стандарди ревизије налажу да ревизор настави истрагу како би утврдио које су модификације или додатне ревизијске процедуре неопходне како би се решила ова питања.

A24. Од ревизора се не може очекивати да занемари претходно искуство где су руководство ентитета и лица овлашћена за управљање показала интегритет и поступала искрено. Међутим, веровање да руководство ентитета и лица задужена за управљање имају интегритет и да су искрена,

не ослобађа ревизора обавезе да задржи став професионалног скептицизма нити му дозвољава да се, приликом стицања уверавања у разумној мери задовољава ревизијским доказима који су неуверљиви. **Професионално расуђивање** (видети параграф 16)

- A25. Професионално расуђивање је од суштинског значаја за правилно спровођење ревизије, јер тумачење релевантних етичких захтева и Међународних стандарда ревизије и основане одлуке које је потребно донети током ревизије нису могуће без коришћења релевантног знања и искуства у вези са чињеницама и околностима. Професионално расуђивање је од посебног значаја приликом доношења одлука о:
- Материјалности и ревизијском ризику.
 - Природи, временском оквиру и обиму ревизијских процедура које се користе да би се задовољи захтеви Међународних стандарда ревизије и прикупили ревизијски докази.
 - Прoцени да ли је прикупљено довољно релевантних ревизијских доказа, и да ли нешто још треба да се уради како би се остварили циљеви Међународних стандарда ревизије и на тај начин, укупни циљеви ревизора.
- Прoцени професионалног расуђивања руководства у примени оквира финансијског извештавања ентитета.
- Доношењу закључака на основу прикупљених ревизијских доказа, на пример, анализи основаности процена које је вршило руководство у припреми финансијских извештаја.
- A26. Најзначајнија карактеристика професионалног расуђивања, која се очекује од ревизора, је да ревизију врши ревизор чије образовање, знање и искуство су омогућили развој неопходне компетентности за разумне процене.
- A27. Примена професионалног расуђивања у сваком појединачном случају се заснива на чињеницама и околностима које су познате ревизору. Консултације у вези са комплексним или спорним питањима током поступка ревизије, унутар тима који ради на ангажовању или између тима који ради на ангажовању и других лица на одговарајућем нивоу унутар и ван фирме, у складу са захтевима наведеним у ISA 220· помажу ревизору да донесе информисане и основане одлуке.
- A28. Професионално расуђивање се може анализирати на основу тога да ли дата процена осликава компетентну примену ревизијских и рачуноводствених принципа и да ли је примерена, и у складу са чињеницама и околностима које су познате ревизору до датума извештаја ревизора.
- A29. Професионално расуђивање треба да буде присутно током читавог трајања ревизије. Такође, мора постојати адекватна документација. У овом смислу, ревизор треба да припреми ревизијску документацију која је довољна да би искусни ревизор, који нема претходне везе са том ревизијом, разумео значајне професионалне процене које су вршене приликом доношења закључака у вези са важним питањима која су се јавила током ревизије. Професионално расуђивање се не сме користити као оправдање за одлуке које нису поткрепљене другим чињеницама и околностима ангажовања или са довољно одговарајућих ревизијских доказа.

Довољност и адекватност ревизијских доказа и ревизијски ризик (видети параграф 5 и 17)

Довољност и адекватност ревизијских доказа

- A30. Ревизијски докази су неопходни као основа мишљења и извештаја ревизора. Они су по природи кумулативни и првенствено се прикупљају ревизијским процедурама, за време трајања ревизије. То, међутим, може укључивати и информације које се добијају из других извора као што су претходни поступци ревизије (под условом да је ревизор закључио да су се промене десиле након претходне ревизије, а могу утицати на исход текуће ревизије) или поступака контроле квалитета које обавља фирма за сврхе прихватања и наставка сарадње са клијентом. Као додаток другим изворима унутар и ван ентитета, рачуноводствени подаци ентитета су важан извор ревизијских доказа. Такође, информацију која може да се користи као ревизијски доказ може припремити експерт који је запослен у ентитету или га је ентитет ангажовао. Ревизијски докази се састоје од информација које подржавају и потврђују наводе руководства, али и информација које су у супротности са тим наводима. Такође, у неким случајевима, ревизор користи непостојање информација (на пример, руководство одбија да обезбеди захтеване податке) и то такође чини ревизијске доказе. Већи део рада ревизора приликом формирања

мишљења се састоји у прикупљању и процени ревизијских доказа.

- A31. Довољност и адекватност ревизијских доказа је у међусобној вези. Довољност је мера квантитета ревизијских доказа. Квантитет неопходних ревизијских доказа зависи од ревизорове процене ризика погрешног исказа (што је већи процењени ризик, то је више ревизијских доказа потребно) и такође, квалитета тих ревизијских доказа (што је бољи квалитет, то је мање доказа потребно). Међутим, прикупљање додатних ревизијских доказа не може да надомести лош квалитет.
- A32. Адекватност је мера квалитета ревизијских доказа; то јест њихове релевантности и поузданости у поткрепљивању закључака на којима се заснива мишљење ревизора. Поузданост доказа зависи од њиховог извора и природе као и од конкретних околности у којима је добијен.
- A33. Да ли је прикупљено довољно адекватних ревизијских доказа како би се ревизијски ризик свео на најнижи ниво, и на тај начин омогућило ревизору да доноси основане закључке и на њима заснива мишљење ревизора, зависи од професионалног расуђивања. ISA 500 и други релевантни Међународни стандарди ревизије постављају додатне захтеве и пружају додатна упутства за поступак ревизије, а у вези са поступцима ревизора који се тичу прикупљања довољно одговарајућих ревизијских доказа.

Ревизијски ризик

- A34. Ревизијски ризик је функција ризика материјално погрешног исказа и откривање ризика. Процена ризика се заснива на ревизијским процедурама прикупљања неопходних информација за ту сврху и доказама који се прикупе током поступка ревизије. Процена ризика је питање професионалног расуђивања, а не питање прецизног мерења.
- A35. У контексту Међународних стандарда ревизије, ревизијски ризик не укључује ризик да ће ревизор дати мишљење да су финансијски извештаји материјално погрешни онда када они то нису. Овај ризик је обично занемарујуће низак. Ревизијски ризик је технички термин који се односи на поступак ревизије: не односи се на пословне ризике ревизора као што су губитак судског спора, негативан публицитет или други догађаји настали у вези са ревизијом финансијских извештаја. Ризик материјално погрешног исказа
- A36. Ризик материјално погрешног исказа може постојати на два нивоа:
- Нивоу целокупних финансијских извештаја; и
 - Нивоу тврдње у оквиру класа трансакција, салда рачуна и обелодањивања.
- A37. Ризик материјално погрешног исказа на нивоу целокупних финансијских извештаја представља ризик материјално погрешног исказа који је свепрожимајући у односу на финансијске извештаје у целини и потенцијално утиче на многе тврдње.
- A38. Ризик материјално погрешног исказа на нивоу тврдње се процењује како би се проценила природа, временски оквир и обим даљих ревизијских поступака који се неопходни како би се прикупили адекватни ревизијски докази. На основу ових доказа, ревизор може дати мишљење о финансијским извештајима са прихватљиво ниским нивоом ревизијског ризика. Ревизори користе различите приступе како би постигли циљ процене ризика материјално погрешног исказа. На пример, ревизор може користити модел који одражава општу везу између делова ревизијског ризика у математичком смислу, да би одредио прихватљив ниво детекционог ризика. Неки ревизори сматрају такав модел корисним за сврху планирања поступка ревизије.
- A39. Ризик материјално погрешног исказа на нивоу тврдње се састоји од две компоненте: инхерентног ризика и контролног ризика. Инхерентни и контролни ризик су ризици ентитета; они постоје независно од ревизије финансијских извештаја.
- A40. Инхерентни ризик је већи за неке тврдње и повезане класе трансакција, салда рачуна или обелодањивања него за друге. На пример, може бити већи за сложеније калкулације или рачуне који се састоје од износа проистеклих из рачуноводствених процена које могу бити врло неизвесне. Спољне околности које условљавају настанак пословних ризика такође могу утицати на инхерентни ризик. На пример, технолошки развој може довести до застаревања одређеног производа, узрокујући да залихе буду подложније прецењивању. Фактори у ентитету

и окружењу, који се односе на неколико или на све класе трансакција, салда рачуна и обелодањивања, могу утицати на инхерентни ризик везан за специфичну тврдњу. Ови фактори укључују, на пример, недостатак довољног обртног капитала за наставак пословања или опадајући тренд привредне гране који карактерише велики број пословних неуспеха.

A41. Контролни ризик је функција ефективности система, примене и спровођења интерне контроле од стране руководства у циљу договора на ризике који угрожавају остварење циљева ентитета релевантних за израду финансијских извештаја. Међутим, интерна контрола, без обзира колико је добро осмишљена и спроведена, може само смањити, али не и елиминисати ризик материјално погрешних исказа, због инхерентних ограничења саме интерне контроле. Ово укључује, на пример, могућност људске грешке, заобилажење контрола путем договора или непримерено кршење овлашћења од стране руководства. У том смислу, увек ће постојати неки контролни ризик. Међународни стандарди ревизије дефинишу услове у којима ревизор мора, или може да тестира оперативну ефикасност контрола приликом утврђивања природе, временског оквира и обима суштинских процедура које треба спровести.

A42. Међународни стандарди ревизије обично не разматрају засебно инхерентни и контролни ризик, већ пре комбиновану процену “ризика материјално погрешног исказа”. Међутим, ревизор може вршити засебне или комбиноване процене инхерентног или контролног ризика, у зависности од одабране ревизијске технике или методологије и практичних потреба. Процена ризика материјално погрешног исказивања може се изразити квантитативно, на пример у виду процената, или квалитативно. У сваком случају, потреба ревизора да изврши одговарајућу процену ризика важнија је од разлике у приступима процени.

A43. ISA 315 (ревидиран) поставља захтеве и обезбеђује смернице за идентификацију и процену ризика од материјално значајног погрешног исказа у финансијским извештајима и на нивоу тврдње. Детекциони ризик

A44. За дати ниво ревизијског ризика, прихватљиви ниво детекционог ризика је у обрнуто сразмерној вези са проценом ризика погрешног исказа на нивоу тврдње. На пример, што је већи ризик од материјално погрешног исказа, мањи је детекциони ризик који се може прихватити, и ревизору су неопходни убедљивији ревизијски докази.

A45. Детекциони ризик се односи на природу, временски рок и обим ревизијских поступака које ревизор одређује ради свођења ризика на прихватљиво низак ниво. То је, дакле, функција ефикасности ревизијске процедуре и њене примене од стране ревизора. Следећи фактори:

- Одговарајуће планирање;
- Прикладни одабир особља за тим који ради на ангажовању;
- Примена професионалног скептицизма; и
- Надзор и преглед рада извршеног током ревизије.

повећавају ефикасност ревизијских процедура и поступака, побољшавају примену и смањују могућност да ће ревизор одабрати неодговарајућу ревизијску процедуру, погрешно спровести одговарајућу процедуру или погрешно протумачити резултате ревизије.

A46. ISA 30⁰ и ISA 330 установљавају захтеве и пружају смернице за планирање ревизије финансијских извештаја и одговоре ревизора на процењене ризике. Детекциони ризик се, међутим, може само умањити, али не и елиминисати, због инхерентних ограничења ревизије. У складу са тим, неки детекциони ризик ће увек постојати.

Инхерентна ограничења ревизије

A47. Од ревизора се не очекује, нити он може свести ревизијски ризик на нулу, и зато не може добити апсолутно уверавање да у финансијским извештајима не постоје материјално погрешни искази проузроковани криминалним радњама или грешком. Узрок овога су инхерентна ограничења ревизије, која узрокују да је већи део ревизијских доказа, на основу којих ревизор доноси закључке и базира мишљење више уверљиве него апсолутне природе. Инхерентна ограничења ревизије су проузрокована:

- Природом финансијског извештавања;
- Природом ревизијских процедура; и

- Потребом да се ревизија изврши у разумном временском оквиру по разумној цени.

Природа финансијског извештавања

A48. Припрема финансијских извештаја захтева процену од стране руководства приликом примене захтева применљивог оквира финансијског извештавања ентитета на чињенице и околности у којима се налази ентитет. Штавише, многи елементи у финансијским извештајима захтевају субјективне одлуке или процене, или носе одређени степен неизвесности и може постојати већи број прихватљивих тумачења или процена. Као последица, неки елементи у финансијским извештајима су предмет инхерентне варијабилности која се не може елиминисати додатним ревизијским поступцима. На пример, ово је чест случај када су у питању одређене рачуноводствене процене. Међутим, Међународни стандарди ревизије захтевају да ревизор посебно размотри да ли су рачуноводствени процене разумне у контексту применљивог оквира финансијског извештавања и повезаних обелодањивања, као и на квалитативне аспекте рачуноводствених пракси ентитета, укључујући индикаторе могуће пристрасности у проценама које врши руководство.

Природа ревизијских процедура

A49. Постоје практична и правна ограничења могућности прикупљања ревизијских доказа. На пример:

- Постоји могућност да руководство или друга лица, намерно или ненамерно, не дају потпуне информације које су релевантне за припрему финансијских извештаја или које је тражио ревизор. С тога, ревизор не може бити сигуран да су подаци комплетни, иако је спровео ревизијске поступке да би добио уверавање да су прикупљене све релевантне информације.
- Криминална радња укључује софистициране и пажљиво организоване шеме прикривања. Стога ревизијски поступци који се користе за прикупљање ревизијских доказа могу бити неефикасни за откривање намерних погрешних исказа који укључују, на пример, фалсификовање докумената у дослуху више особа, који могу навести ревизора да поверује да су ревизијски докази валидни, када у ствари то нису. Ревизор није обучен, нити се од њега очекује да буде експерт за утврђивање аутентичности докумената.
- Ревизија није званична истрага наводног неправилног пословања. У складу са тим, ревизору нису дата правна овлашћења, као што су право на претрес, што би било неопходно за такву истрагу.

Временски оквири за финансијско извештавање и однос цене и квалитета

A50. Питања комплексности, времена или трошкова прибављања доказа нису валидан основ за неизвршавање неког ревизијског поступка, који се не може спровести на неки алтернативан начин или задовољавање ревизијским доказима који нису убедљиви. Адекватно планирање помаже у обезбеђивању довољно времена и ресурса за спровођење ревизије. Упркос томе, релевантност информација, а самим тим и њихова вредност, има тенденцију смањивања током времена, па се мора успоставити равнотежа између поузданости информација и њихове цене. Ово је назначено у одређеним оквирима финансијског извештавања (видети, на пример, IASB "Оквир за припрему и презентацију финансијских извештаја"). Корисници финансијских извештаја очекују да ревизор да мишљење о финансијским извештајима у разумном временском периоду и по прихватљивој цени, прихватајући да је неизводљиво да се обраде све информације које постоје или да се свако питање размотри до детаља на бази претпоставке да је свака информација погрешна или лажна све док се не докаже супротно.

A51. Сходно томе, ревизор треба да:

- Планира ревизију тако да се изврши на ефикасан начин;
- Усмери ревизијски рад ка областима где се очекује највећи ризик од материјално погрешних исказа, било да су проузроковани криминалном радњом или грешком, и сразмерно се мање треба усмерити на друге области; и
- Користи тестирање и друге начине за испитивање да ли има погрешних исказа у популацији.

A52. У погледу приступа који су описани у параграфу А51, Међународни стандарди ревизије садрже захтеве у вези са планирањем и спровођењем ревизије којима се захтева да ревизор, између

осталог:

- Установи основ за идентификовање и процену ризика материјално погрешних исказа у финансијском извештају и различитим нивоима тврдњи, применом процедуре за процену ризика и других сличних активности и
- Користи тестирање и друге методе за истраживање популације на начин који пружа ревизору разумну основу за доношење закључака о популацији.

Други фактори који утичу на инхерентна ограничења ревизије

A53. У случају неких тврдњи или ситуација, могући ефекти инхерентних ограничења на способност ревизора да уочи материјално погрешне исказе су веома значајни. Те тврдње или ситуације укључују следеће:

- Кривичне радње, посебно кривичне радње у које је укључено високо руководство или се ради о дослуху више лица. Видети ISA 240 за даље разматрање.
- Постојање и комплетност односа и трансакција повезаних страна. Видети ISA 55⁰ за даље разматрање.
- Случајеви кршења закона и регулативе. Видети ISA 25⁰ за даље разматрање.
- Будући догађаји и услови могу да угрозе сталност пословања ентитета. Видети ISA 570 (ревидиран) за даље разматрање.

Релевантни међународни стандарди ревизије идентификују конкретне ревизијске поступке за ублажавање ефеката инхерентних ограничења.

A54. Услед инхерентних ограничења ревизије, постоји неизбежан ризик да неки материјално погрешни искази у финансијским извештајима неће бити примећени, иако је ревизија правилно планирана и спроведена у складу са Међународним стандардима ревизије. У складу са тим, накнадно откриће материјално погрешних исказа у финансијским извештајима, који су настали услед криминалних радњи или грешака, не указује само по себи да ревизија није спроведена у складу са Међународним стандардима ревизије. Међутим, инхерентна ограничења ревизије нису оправдање за ревизора да прихвати ревизијске доказе који су мање него убедљиви. Да ли је ревизор спровео поступак ревизије у складу са Међународним стандардним ревизије се утврђује на основу ревизијских поступака у одређеним околностима, довољности и адекватности ревизијских доказа који се прикупљају током поступака и прикладности извештаја ревизора утврђеној на основу процене доказа у контексту општих циљева ревизора.

Спровођење ревизије у складу са Међународним стандардима ревизије

Природа Међународних стандарда ревизије (видети параграф 18)

A55. Међународни стандарди ревизије, узети у целини, представљају стандарде за рад ревизора за сврху испуњавања општих циљева ревизора. Међународни стандарди ревизије се баве општим одговорностима ревизора, као и разматрањима релевантним за примену тих одговорности на конкретне теме.

A56. Делокруг, датум ступања на снагу и конкретна ограничења у применљивости специфичног Међународног стандарда ревизије су јасно назначени у самом стандарду. Осим уколико није другачије назначено, ревизору је дозвољено да примењује Међународни стандард ревизије пре наведеног датума ступања на снагу.

A57. Приликом спровођења ревизије, ревизор ће у неким ситуацијама, морати, осим у складу са Међународним стандардима ревизије, да поступа у складу са законским и регулативним захтевима. Међународни стандарди ревизије не побијају законе и прописе који регулишу ревизију финансијских извештаја. У случају да се такав закон или пропис разликује од Међународних стандарда ревизије, ревизија које се спроведе само у складу са законом или прописом неће аутоматски бити у складу са Међународним стандардима ревизије.

A58. Ревизор такође може спровести ревизију у складу са Међународним стандардима ревизије и ревизијским стандардима одређеног правног система или државе. У таквим случајевима, осим усаглашавања са свим Међународним стандардима ревизије који су релевантни за ревизију, може бити неопходно да ревизор спроведе додатне ревизијске процедуре како би се ревизија ускладила са релевантним стандардима правног система или државе.

Разматрања специфична за ревизије у јавном сектору

A59. Међународни стандарди ревизије су релевантни за ангажовања у јавном сектору. Међутим, одговорности ревизора у јавном сектору могу бити под утицајем надлежности ревизије или обавеза ентитета јавног сектора које проистичу из закона или других прописа (као што су налози министарства, захтеви који су проузроковани политиком владе, или одлукама законодавства), што може да укључује шири делокруг од ревизије финансијских извештаја у складу са Међународним стандардима ревизије. Међународни стандарди ревизије се не баве овим додатним одговорностима. Њима се у својим саопштењима бави или Међународна организација институција врховних ревизора или националне организације за успостављање стандарда, или се спроводе у складу са упутствима националних државних ревизорских институција.

Садржај Међународних стандарда ревизије (видети параграф 19)

A60. Поред циљева и захтева (захтеви су у Међународним стандардима ревизије дефинисани коришћењем речи “ревизор треба/мора” или “ревизор ће”), ISA садржи неопходно упутство за примену и друга објашњења. Такође, може садржати уводни материјал у коме је приказан релевантни контекст за правилно разумевање тог ISA, као и дефиниције. Целокупан текст ISA је зато значајан за разумевање циљева коју су наведени у ISA и правилну примену захтева изнетих у ISA.

A61. У случајевима где је то неопходно, одељак Примена и остала објашњења, садржи даља објашњења захтева ISA и упутство за њихово спровођење. На овај начин се посебно може:

- Прецизније објаснити шта се сматра захтевом и шта је тиме обухваћено.
- Укључити пример поступака који могу бити одговарајући у датим околностима.

Иако упутства сама по себи не представљају захтев, важна су за правилну примену захтева дефинисаних стандардима. Одељак Примена и остала објашњења пружа детаљније информације о питањима којима се бави одређени ISA.

A62. Прилози чине део одељка Примена и остала објашњења. Сврха и предвиђена намена прилога је објашњена у главном делу релевантног ISA или у оквиру наслова или увода у сам прилог.

A63. Уводни материјал може, по потреби, укључивати следећа објашњења:

- Сврха и делокруг ISA, укључујући и објашњење повезаности тог ISA са другим Међународним стандардима ревизије.
- Предметног питања којим се бави ISA.
- Одговорности ревизора и осталих у вези са предметним питањем којим се бави одређени ISA.
- Контекста у коме је ISA постављен.

A64. Један ISA може у посебном одељку под називом “Дефиниције” садржати опис значења неких појмова за потребе Међународних стандарда ревизије. Они се користе за доследну примену и тумачење Међународних стандарда ревизије, а не постоји намера да ове дефиниције побију друге дефиниције које су успостављене, било да се налазе у закону или неком другом пропису. Осим уколико није другачије назначено, ти појмови имају исто значење у свим Међународним стандардима ревизије. Речник појмова у вези са Међународним стандардима које је издао Одбор за Међународне стандарде ревизије и ангажовања у *Приручнику за Међународне стандарде ревизије, контроле квалитета, прегледа, осталих уверавања и сродних услуга* и који је објавио IFAC садржи комплетан списак појмова који су дефинисани у Међународним стандардима ревизије. Ту се такође налазе и описи других појмова који се могу наћи у Међународним стандардима ревизије, како би се омогућило доследно тумачење и превод.

A65. У ситуацијама где је то прикладно, додатна разматрања у погледу ревизије мањих ентитета и ентитета јавног сектора су укључена у одељак Примена и остала објашњења. Ова додатна разматрања помажу у примени захтева ISA приликом ревизије тих ентитета. Међутим, овим се не ограничава нити смањује одговорност ревизора да примени и поступа у складу са захтевима Међународних стандарда ревизије.

Разматрања која су специфична за мање ентитете

A66. Како би се навела разматрања која су специфична за ревизију мањих ентитета, појам “мањи ентитет” се односи на ентитет који типично има следеће квалитативне карактеристике:

- (а) Власништво и руковођење су концентрисани на малом броју појединаца (често на једном

лицу – било да је у питању физичко лице или други ентитет који је власник тог ентитета и под условом да власник има релевантне квалитативне карактеристике); и

(б) Једно или више следећих карактеристика:

- (i) директне и једноставне трансакције;
- (ii) једноставно вођење евиденције;
- (iii) неколико пословних линија и неколико производа у оквиру тих пословних линија,
- (iv) неколико интерних контрола,
- (v) неколико нивоа руководства са одговорношћу за широк спектар контрола; или
- (vi) мали број запослених, где сви имају велики број обавеза.

Ове квалитативне карактеристике нису исцрпне, и не односе се само на мање ентитете, који не морају обавезно да поседују све ове карактеристике.

A67. Разматрања у оквиру Међународних стандарда ревизије која су специфична за мање ентитете су установљена са главним освртом на ентитете који нису котирани. Нека од ових разматрања могу, међутим, бити од помоћи приликом ревизије мањих котираних ентитета.

A68. У Међународним стандардима ревизије се користи израз “власник-руководилац” да би се указало на сопственике ентитета који су укључени у свакодневно управљање ентитетом.

Циљеви који су наведени у појединачним Међународним стандардима ревизије (видети параграф 21)

A69. Сваки ISA садржи један или више циљева који представљају везу између захтева и општих циљева ревизора. Циљеви у појединачним Међународним стандардима ревизије служе фокусирању ревизора на жељени исход ISA, а у исто време је довољно конкретан како би помогао ревизору у:

- Разумевању онога што треба да се постигне, и где је то неопходно, опис адекватних начина остварења; и
- Одлучивању да ли је потребан додатни рад како би се остварио жељени исход у посебним околностима одређене ревизије.

A70. Циљеви се морају посматрати у контексту укупних циљева ревизора који су наведени у параграфу 11 овог ISA. Као и у случају општих циљева ревизора, постизање појединачних циљева је такође под утицајем инхерентних ограничења ревизије.

A71. У контексту ових циљева, ревизор је у обавези да узме у обзир међусобну повезаност Међународних стандарда ревизије. Разлог је, као што је наведено у параграфу A55, што се Међународни стандарди ревизије у неким случајевима баве општим одговорностима, а у другим се баве применом тих одговорности на конкретне теме. На пример, у овом ISA се наводи обавеза ревизора да има став професионалног скептицизма; ово је неопходно у свим аспектима планирања и спровођења ревизије али се не појављује као захтев у сваком ISA. Ако разматрамо детаљније, ISA 315 (ревидиран) и ISA 330 садрже, између осталог, циљеве и захтеве који се тичу одговорности ревизора да идентификује и процени ризик од материјално погрешних исказа и осмисли и спроведе додатне ревизијске поступке како би одговорио на тај проценен ризик; ови циљеви и захтеви важе током целокупног процеса ревизије. ISA који се бави специфичним аспектима ревизије (на пример, ISA 540) се може проширити и посматрати у контексту примене циљева и захтева других Међународних стандарда ревизије, као што су ISA 315 (ревидиран) и ISA 330, који се примењују у вези са предметним питањем тога ISA, али се захтеви не понављају у тексту тог стандарда. С тога, у процесу постизања циља наведеног у ISA 540, ревизор узима у обзир циљеве и захтеве других релевантних Међународних стандарда ревизије.

Употреба циљева како би се утврдила потреба за додатним ревизијским поступцима (видети параграф 21(a))

A72. Захтеви Међународних стандарда ревизије су осмишљени како би помогли ревизору да постигне циљеве који су наведени у Међународним стандардима ревизије. Зато се очекује да адекватна примена захтева из Међународних стандарда ревизије од стране ревизора представља основу за успешно остварење циљева ревизора. Међутим, будући да услови ангажовања ревизора у великој мери варирају, а све ситуације се не могу предвидети у Међународним стандардима ревизије, ревизор је обавезан да утврди које су ревизијске процедуре неопходне како би се остварили захтеви из Међународних стандарда ревизије, као и циљеви. У околностима конкретног ангажовања, могу се

јавити одређени елементи који захтевају да ревизор спроведе додатне ревизијске поступке поред оних које су обавезни у складу са Међународним стандардима ревизије, а све то како би се постигли циљеви наведени у Међународним стандардима ревизије.

Коришћење циљева како би се утврдило да ли је прикупљено довољно адекватних ревизијских доказа (видети параграф 21 (б))

A73. Ревизор је у обавези да користи циљеве како би се утврдило да ли је прикупљено довољно адекватних ревизијских доказа у контексту општих циљева ревизора. Уколико као резултат уследи закључак ревизора да нема довољно ревизијских доказа и да нису адекватни, ревизор може користити један или више приступа за испуњење захтева из параграфа 21(б):

- Процену да ли су додатни ревизијски докази прикупљени, или ће бити прикупљени као резултат рада у складу са другим Међународним стандардима ревизије;
- Продужи рад који је неопходан за испуњење једног или више захтева; или
- Спроведе неке друге поступке за које ревизор процени да су неопходни у датим околностима.

Уколико се не очекује да било који од наведених поступака буде практичан или изводљив у датим околностима, ревизор неће бити у ситуацији да прикупи довољно адекватних ревизијских доказа, и складу са Међународним стандардима ревизије је у обавези да утврди који ефекат то има на извештај ревизора или способност ревизора да успешно заврши ангажовање.

Рад у складу са релевантним захтевима

Релевантни захтеви (видети параграф 22)

A74. У неким случајевима, неки ISA (као и сви његови захтеви) не морају бити релевантни за дате околности. На пример, уколико ентитет нема функцију интерне ревизије, све што је наведено у ISA 61⁰ (ревидиран 2013. године) није релевантно.

A75. У оквиру релевантног ISA, могу постојати условни захтеви. Такав захтев је релевантан кад околности и услови који су предвиђени у захтеву постоје. Уопштено говорећи, условљеност захтева ће бити експлицитна или имплицитна, на пример:

- Захтев да се модификује мишљење ревизора уколико постоји ограничење делокруг^а представља експлицитни условљени захтев.
- Захтев за саопштавање значајних недостатака у интерној контроли током ревизије, лицима овлашћеним за управљање што зависи од тога да ли су примећени такви значајни недостаци; и захтев да се прикупи довољно адекватних ревизијских доказа у вези са презентацијом и обелодањивањем информација о сегменту у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања што зависи од тога да ли тај оквир захтева или дозвољава такво обелодањивање, представља имплицитне условљене захтеве.

У неким случајевима, захтев се може приказати као условљен релевантним законом или регулативом. На пример, од ревизора се може тражити да се повуче из ревизијског ангажовања, *где је повлачење могуће у складу са релевантним законом или регулативом*, или се од ревизора може тражити да уради нешто, *уколико то није забрањено законом или регулативом*. У зависности од надлежности, правна или регулаторна дозвола или забрана може бити експлицитна или имплицитна.

Одступање од захтева (видети параграф 23)

A76. ISA 230 утврђује која је документација неопходна у тим изузетним ситуацијама када ревизор одступи од релевантног захтева. Међународни стандарди ревизије не налажу поступање у складу са захтевом који није релевантан у околностима дате ревизије.

Неиспуњење циља (видети параграф 24)

A77. Да ли је циљ постигнут је питање професионалне процене ревизора. Приликом процене се узимају у обзир резултати ревизијских поступака који су обављени у складу са захтевима Међународних стандарда ревизије, као и процена ревизора о томе да ли је довољно адекватних ревизијских доказа прикупљено и да ли је неопходно још нешто урадити у датим околностима ревизије како би се испунили циљеви који су наведени у Међународним стандардима ревизије. У складу са тим, околности које могу довести до неиспуњења циља су:

- Спречавање ревизора да ради у складу са релевантним захтевима ISA.
- Околности које за последицу имају да није практично и могуће да ревизор спроведе додатне ревизијске поступке или прикупи додатне ревизијске доказе за које је, коришћењем циљева у складу са параграфом 21 процењено да су неопходни, на пример услед ограничења у расположивим ревизијским доказима.

A78. Ревизијска документација која испуњава захтеве ISA 230 и други специфични захтеви за документацију у складу са релевантним Међународним стандардима ревизије представљају доказе за доношење закључка о успеху у постизању општих циљева ревизора. Иако није неопходно да ревизор документује постизање појединачних циљева (на пример, у облику списка), документовање неуспеха у постизању појединачног циља помаже ревизору у процени о томе да ли је тај неуспех спречио постизање општих циљева ревизора.

¹ISA 320, *Материјалност у планирању и спровођењу ревизије* и ISA 450, *Процена погрешних исказа идентификованих током ревизије*

²видети, на пример, ISA 260 (ревидиран), *Комуникација са лицима овлашћеним за управљање*, и параграф 43 у ISA 240, *Одговорност ревизора за разматрање криминалних радњи у ревизији финансијских извештаја*.

³ Међународним стандардима ревизије, користи се појам "повлачење".

⁴ISA 230, *Ревизијска документација*, параграф 8 (ц)

⁵ISA 210, *Прихватање услова ревизијског ангажовања*, параграф 6 (а)

⁶ISA 800 (ревидиран), *Специјална разматрања – Ревизије појединачних финансијских извештаја и одређених елемената, рачуна или позиција у финансијским извештајима*, параграф 8.

⁷ISA 210, параграф 6 (б).

⁸видети параграф A59.

⁹Међународни стандард контроле квалитета (ISQC) 1, *Контрола квалитета фирми која врше ревизију, преглед финансијских извештаја, друга ангажовања на основу који се пружа уверавање и сродне услуге*

¹⁰ISA 220, *Контрола квалитета ревизије финансијских извештаја*, параграф 2.

¹¹ISQC 1, параграфи 20-25.

¹²ISA 220, параграфи 9.12.

¹³ISA 500, *Ревизијски доказ*, параграфи 7-9.

¹⁴ISA 240, параграф 13; ISA 500, параграф 11; ISA 505, *Екстерне потврде*, параграфи 10-11, и 16.

¹⁵ISA 220, параграф 18.

¹⁶ISA 230, параграф 8.

¹⁷ISA 315 (ревидиран), *Идентификовање и процена ризика материјално погрешних исказа путем разумевања ентитета и његовог окружења*, параграф 9.

¹⁸ISA 330, *Ревизорски одговор на процењене ризике*, параграфи 7-17.

¹⁹ISA 300, *Планирање ревизије финансијских извештаја*

²⁰ISA 540, *Ревизија рачуноводствених процена, укључујући процену рачуноводствене фер вредности и повезана обелодањивања* и ISA 700 (ревидиран), *Формирање мишљења и извештавање о финансијским извештајима*, параграф 12.

ISA 315 (ревидиран), параграфи 5-10.

ISA 330; ISA 500; ISA 520, *Аналитички поступци*, ISA 530, *Ревизијско узорковање*.

ISA 550, *Повезане стране*

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

ISA 570 (ревидиран), *Начело сталности*

ISA 610 (ревидиран 2013. године), *Коришћење рада интерних ревизора*, параграф 2.

ISA 705, *Модификације мишљења у извештају независног ревизора*, параграф 13.

ISA 265, *Саопштавање недостатака у интерној контроли лицима овлашћеним за управљање и руководству*, параграф 9.

ISA 501, *Ревизијски доказ – специфична разматрања за одабране позиције*, параграф 13.

ISA 230, параграф 12.