

МЕЂУНАРОДНИ СТАНДАРД РЕВИЗИЈЕ 230

РЕВИЗИЈСКА ДОКУМЕНТАЦИЈА

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

САДРЖАЈ

Параграф

Увод

Делокруг овог ISA	1	
Природа и намена ревизијске документације		2–3
Датум ступања на снагу	4	
Циљ	5	
Дефиниције	6	
Захтеви		
Благовремена припрема ревизијске документације		7
Документација о извршеним ревизијским поступцима и прикупљеним ревизијским доказима	8–13	
Сачињавање коначног ревизијског досијеа		14–16
Примена и остала објашњења		
Благовремена припрема ревизијске документације		A1
Документација о извршеним ревизијским поступцима и прикупљеним ревизијским доказима	A2–A20	
Сачињавање коначног ревизијског досијеа		A21–A24

Међународни стандард ревизије (ISA) 230, *Ревизијска документација* треба тумачити у контексту ISA 200 *Општи циљеви независног ревизора и спровођење ревизије у складу са Међународним стандардима ревизије*.

Увод

Делокруг овог ISA

1. Овај Међународни стандард ревизије (ISA) се бави одговорношћу ревизора за припрему документације у вези са ревизијом финансијских извештаја. У Прилогу је дат списак других ISA који садрже захтеве и смернице у вези са документацијом. Специфични захтеви у вези са документацијом који су наведени у другим ISA, не ограничавају примену овог ISA. Законом и регулативом могу бити установљени додатни захтеви у погледу документације.

Природа и намена ревизијске документације

- Ревизијска документација која испуњава захтеве овог ISA и специфична документација која је неопходна у складу са другим релевантним ISA пружа:
 - Доказ о основи на којој ревизор заснива свој закључак о испуњењу општих циљева ревизора; и
 - Доказ да је ревизија планирана и извршена у складу са Међународним стандардима ревизије и применљивим законским и регулаторним захтевима.
- Ревизијска документација има додатну намену, укључујући и:
 - Помоћ тиму који ради на ангажовању при планирању и спровођењу ревизије.
 - Помоћ члановима тима, који су одговорни за надзор ревизијског рада, и спровођење обавеза у вези са прегледом у складу са ISA 220.
 - Обезбеђење да чланови тима који ради на ангажовању буду одговорни за свој рад.
 - Чување евиденција у вези са питањима од континуираног значаја за будуће ревизије.
 - Омогућавање контролног прегледа контроле квалитета и инспекцију ангажовања у складу са ISQC ¹ или националним захтевима који су бар подједнако строги.
 - омогућавање спровођења екстерне инспекције у складу са применљивим законским, регулаторним или другим захтевима.

Датум ступања на снагу

- Овај ISA важи за ревизије финансијских извештаја за периоде који почињу 15. децембра 2009.

године или касније.

Циљ

5. Циљ ревизора је припреми документацију која пружа:

- (а) Довољно адекватних евиденција о основи на којој се заснива извештај ревизора; и
- (б) Доказ да је ревизија планирана и извршена у складу са Међународним стандардима ревизије и применљивим законским и регулаторним захтевима.

Дефиниције

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

- (а) “Ревизијска документација” представља евиденцију спроведених ревизијских поступака, прикупљених ревизијских доказа и закључака до којих је дошао ревизор (понекад се користи и термин “радни папири”);
- (б) “Ревизијски досије” чини једна или више фасцикли (фајлова, фолдера) или других медија за складиштење података, у физичком или електронском облику, које садрже евиденције који чине ревизијску документацију за конкретно ангажовање.
- (ц) “Ревизор с искуством” је појединац (било да се ради о лицу из фирме или екстерном лицу) који поседује практично ревизијско искуство и у разумној мери поседује разумевање:
 - (i) процеса ревизије,
 - (ii) ISA и применљивих законских и регулаторних захтева,
 - (iii) пословног окружења у коме ентитет ради, и
 - (iv) питања у вези са ревизијским и финансијским извештавањем релевантним за привредну грану ентитета.

Захтеви

Благовремена припрема ревизијске документације

7. Ревизор благовремено припрема ревизијску документацију (видети параграф А1)

Документација о извршеним ревизијским поступцима и прикупљеним ревизијским доказима

Форма, садржај и обим ревизијске документације

- 8. Ревизор треба да припреми ревизијску документацију тако да ревизор са искуством, који није био претходно повезан са ревизијом, може да разуме: (видети параграфе А2-А5, А16-А17)
 - (а) природу, време и делокруг ревизијских поступака извршених у складу са Међународним стандардима ревизије и применљивим законским и регулаторним захтевима; (видети параграфе А6-А7)
 - (б) резултате ревизијских поступака и прикупљене ревизијске доказе; и
 - (ц) значајна питања до којих се дошло током ревизије и донетих закључака, као и професионалног расуђивања које је било неопходно при доношењу тих закључака. (видети параграфе А8-А11)
- 9. Приликом документовања природе, времена и обима извршених ревизијских поступака, ревизор треба да евидентира:
 - (а) Идентификационе карактеристике одређених ставки или питања која су тестирана. (видети параграф А12)
 - (б) Ко је извршио ревизијски рад и датум када је тај рад завршен; и
 - (ц) Ко је прегледао извршени ревизијски рад и датум и обим тог прегледа. (видети параграф А13)
- 10. Ревизор треба да документује дискусије о значајним питањима које је имао са руководством, или лицима овлашћеним за управљање, као и другим лицима, укључујући природу питања о којима се дискутовало као и са ким и у које време су ове дискусије вођене. (видети параграф А14)
- 11. Уколико је ревизор идентификовао информације које су противречне коначном закључку

ревизора у вези са значајним питањем, ревизор треба да документује начин на који је разрешио ову противречност. (видети параграф A15)

Одступање од релевантног захтева

12 Уколико, у ванредним околностима, ревизор просуди да је неопходно одступање од релевантних захтева неког ISA, ревизор треба да документује на који начин ће спровођењем алтернативних ревизијских поступака постићи циљ тог захтева и разлоге за такво одступање. (види параграфе A18-A19)

Питања која се појаве након датума ревизијског извештаја

13. Уколико, у ванредним околностима, ревизор изврши нове или додатне ревизијске поступке или донесе нове закључке након датума извештаја ревизора, треба да документује: (види параграф A20)

(а) Релевантне околности;

(б) Нове или додатне ревизијске поступке који су спроведени, прикупљену ревизијску документацију, и донете закључке, и њихов утицај на извештај ревизора; и

(ц) Ко је и када извршио измене и преглед ревизијске документације.

Сачињавање коначног ревизијског досијеа

14. Ревизор треба да прикупи сву документацију и сачини ревизијски досије и заврши административни поступак сачињавања коначног ревизијског досијеа, благовремено након датума објављивања извештаја ревизора. (видети параграфе A21-A22)

15. Након што је коначни ревизијски досије сачињен, ревизор не треба да брише или одстрањује никакву ревизијску документацију пре завршетка периода у коме се досије чува. (видети параграф A23)

16. У околностима које се разликују од оних које су наведене у параграфу 13, где ревизор, након сачињавања коначног ревизијског досијеа сматра да је неопходно модификовати постојећу или додати нову ревизијску документацију, ревизор, без обзора на природу модификација и додатака, документује следеће:

(а) Конкретне разлоге за измену; и

(б) Ко је и када извршио измене и преглед измена.

* * *

Примена и остала објашњења

Благовремена припрема ревизијске документације (видети параграф 7)

A1. Благовремена припрема довољне и адекватне ревизијске документације доприноси побољшању квалитета ревизије и омогућује ефективни преглед и оцену прикупљених ревизијских доказа и донетих закључака пре финализирања извештаја ревизора. Документација припремљена након завршетка рада је најчешће мање прецизна него документација припремљена током спровођења рада.

Документација о извршеним ревизијским поступцима и прикупљеним ревизијским доказима

Форма, садржај и обим ревизијске документације (видети параграф 8)

A2. Форма, садржај и обим ревизијске документације зависи од фактора као што су:

- Величина и сложеност ентитета.
- Природа ревизијских поступака који се спроводе.
- Идентификованих ризика материјално погрешних исказа.
- Значаја прикупљених ревизијских доказа.
- Природе и обима идентификованих изузетака.
- Потребе документовања закључака или основе за доношење закључака, уколико се не могу јасно утврдити на основу документације о извршеном раду или прикупљених ревизијских доказа; и
- Коришћене ревизијске методологије и алата.

A3. Ревизијска документација може бити у папирној, или у електронској или некој другој форми.

Она укључује на пример:

- Програме ревизије.
- Анализе.
- Листе и меморандуме спорних питања.
- Сумарне прегледе важних питања.
- Потврде и изјаве.
- Листе задатака.
- Кореспонденцију (укључујући и електронску пошту) о значајним питањима.

Сумарни прегледи или копије евиденција ентитета (на пример, значајни и специфични уговори и споразуми), могу бити укључени као део ревизијске документације уколико се то сматра прикладним. Ревизијска документација, међутим, није замена за рачуноводствене евиденције ентитета.

A4. Ревизор не мора да, у ревизијску документацију укључује неважеће нацрте радних папира и финансијских извештаја, забелешке које одражавају непотпуна или прелиминарна размишљања, претходне копије докумената које су измењене услед типографских или других грешака и дупликате докумената.

A5. Усмена објашњења ревизора, сама по себи, не представљају одговарајућу потпору раду који је ревизор извршио или закључака до којих је дошао, али се могу користити у сврхе објашњавања или разјашњавања информација садржаних у ревизијској документацији.

Документација о усаглашености са Међународним стандардима ревизије (видети параграф 8(а))

A6. У принципу, испуњење захтева овог ISA резултира тиме да је ревизијска документација довољна и адекватна за дате услове. Други Међународни стандарди ревизије садрже специфичне захтеве који су намењени за објашњење начина примене овог ISA у посебним околностима којима се специфично баве други Међународни стандарди ревизије. Специфични захтеви који се тичу документације у другим Међународним стандардима ревизије не ограничавају примену овог ISA. Штавише, одсуство захтева у вези документације у било ком ISA не указује на то да не постоји документација која ће бити припремљена као резултат усаглашености са тим ISA.

A7. Ревизијска документација пружа доказ да је ревизија усаглашена са Међународним стандардима ревизије. Међутим, непотребно је и непрактично документовати свако питање, или професионално расуђивање, током ревизије. Такође, није неопходно да ревизор посебно документује (на пример, у виду листе задатака) усаглашеност, у вези са неким питањима, која је јасно приказана документима који се налазе у досијеу ревизије. На пример:

- Постојање адекватно документованог плана ревизије указује да је ревизор планирао ревизију.
- Постојање потписаног писма о ангажовању у досијеу ревизије указује да се ревизор договорио о условима ревизијског ангажовања са руководством, или где је то применљиво, лицима овлашћеним за управљање.
- Извештај ревизора који садржи одговарајуће модификовано мишљење у вези са финансијским извештајима указује да је ревизор поступао у складу са захтевом да се изнесе квалификовано мишљење у условима који су ближе наведени у Међународним стандардима ревизије.
 - У вези са захтевима који се генерално примењују током целог поступка ревизије, постоји велики број начина на који се, у оквиру ревизијског досијеа, може показати усаглашеност са њима:

На пример, можда неће постојати начин на који ће се документовати професионални скептицизам. Међутим, ревизијска документација ипак може пружити доказе да је ревизор, у складу са Међународним стандардима ревизије применио професионални скептицизам. Такви докази могу укључивати неке специфичне поступке који се обављају како би се потврдили одговори руководства на испитивања ревизора.

Слично томе преузимање одговорност, од стране партнера ангажовања за усмеравање, надзор и спровођење ревизије у складу са Међународним стандардима ревизије, се путем ревизијске документације може доказати на више начина. Ово може да укључује документацију о благовременом укључивању партнера ангажовања у све аспекте ревизије, као што је учешће у тимским дискусијама у складу са ISA 315 (ревидиран).

Документовање значајних питања и релевантних значајних професионалних расуђивања (видети параграф 8(ц))

A8. Одређивање значаја одређених питања подразумева објективну анализу чињеница и околности. Значајна питања између осталог укључују:

- Питања која узрокују значајне ризике (као што је дефинисано у ISA 315 (ревидиран)).
- Резултате ревизијских поступака који указују (а) да је могуће да су финансијски извештаји материјално погрешни или (б) да постоји потреба ревидирања првобитне ревизорске процене ризика материјално погрешних исказа као и одговора ревизора на те ризике.
- Околности које ревизору узрокују значајне тешкоће приликом примене неопходних ревизијских поступака.
- Налазе који могу условити модификовани извештај ревизора.

A9. Значајан фактор у одређивању форме, садржаја и обима ревизијске документације о значајним питањима је обим професионалног расуђивања приликом обављања рада и процене резултата. Документација о професионалном расуђивању, где је то значајно, служи да објасни закључке ревизора и поткрепи квалитет расуђивања. Оваква питања су од посебног значаја за особе које су одговорне за преглед ревизијске документације, као и оне који обављају накнадне ревизије, за сврхе разматрања питања од сталног значаја (на пример, приликом ретроспективног прегледа рачуноводствених процена).

A10. Неки примери ситуација у којима је, у складу са параграфом 8, примерено да се припреми ревизијска документација у вези са професионалним расуђивањем, укључују, у случајевима где су питања и расуђивања значајна:

- Објашњење закључка ревизора када захтев налаже да ревизор “размотри” одређене информације или факторе, и да је то разматрање значајно у контексту конкретног ангажовања.
- Основа за закључак ревизора о основаности субјективних расуђивања (на пример, оправданост значајних рачуноводствених процена).
- Основа за закључак ревизора о аутентичности документа када је спроведена даља истрага (као што је адекватна употреба рада стручњака или процеса прибављања потврда) као одговор на околности које су уочене током ревизије а које су изазвале сумњу ревизора у погледу аутентичности документа.
- Када се примењује ISA 701· образложење како је ревизор одредио кључна ревизијска питања или да нема кључних ревизијских питања која треба да се саопште.

A11. Ревизор може сматрати корисним да припреми и, као део ревизијске документације, сачува сумарни преглед (понекад се назива меморандум извршеног рада) у коме се описују значајна питања идентификована током ревизије и начин на које су она решена, или дају референце на другу документацију која садржи такве информације. Овакав сумарни преглед омогућује ефикасан и ефикасан преглед ревизијске документације, поготово када се ради о великим и сложеним ревизијама. Такође, припрема таквог сумарног прегледа може бити од помоћи приликом разматрања других значајних питања. Ревизору такође може помоћи да размотри да ли, у светлу обављених ревизијских поступака и донетих закључака, постоји било који појединачни циљ у ISA који ревизор не може остварити, а који спречава остваривање општих циљева ревизора.

Идентификација специфичних ставки или питања која су тестирана, и лица која су извршила припрему и преглед (видети параграф 9)

A12. Евидентирање идентификационих карактеристика има више намена. На пример, овим се успоставља одговорност ревизијског тима за извршени рад и омогућује истраживање изузетака или одступања. Идентификационе карактеристике се разликују у зависности од природе ревизијских поступака и ставки или питања које се тестира. На пример:

- приликом детаљног тестирања наруџбеница ентитета, ревизор може идентификовати документа изабрана за тестирање на основу датума и јединственог броја обрасца наруџбенице.
- у случају поступака који захтевају одабир или преглед свих ставки популације које су изнад одређеног износа, ревизор може евидентирати обим поступка и идентификовати популацију (на пример, сва књижења ставки која су изнад одређеног износа).
- у случају поступака који захтевају систематско узорковање из популације докумената,

ревизор може идентификовати изабрана документа тако што ће евидентирати извор документа, почетну тачку и интервал узорковања (на пример, систематско узорковање отпремница изабраних из евиденције отпремница за период од 1. априла до 30. септембра, почев од отпремнице број 12345 и уз одабир сваке 125–те отпремнице).

- у случају поступака који захтевају испитивање одређених кадрова ентитета, ревизор може забележити датум испитивања и имена и функцију кадрова ентитета.
- у случају поступака посматрања, ревизор може забележити процес или предметно питање чије се посматрање врши, релевантна лица, њихова овлашћења и одговорности и када и где је посматрање вршено.

A13. ISA 220 налаже да ревизор прегледа обављени ревизијски рад путем прегледа ревизијске документације. Обавеза припреме документације о лицу које је извршило преглед обављеног рада не условљава неопходност да се сваки радни папир обележи приликом прегледа. Тај захтев, међутим, значи да треба документовати који је ревизијски рад прегледан, ко га је прегледао и када. Документација о дискусијама са руководством, лицима овлашћеним за управљање, и другима у вези значајних питања (види параграф 10)

A14. Ова документација није ограничена само на евиденције припремљене од стране ревизора, већ може укључивати и друге одговарајуће евиденције као што су усвојени записници са састанка које су припремили запослени ентитета и које је потврдио ревизор. Друга лица са којима ревизор може дискутовати о значајним питањима укључују лица овлашћена за управљање, запослене у ентитету и екстерне стране, као што су лица која пружају услуге професионалног саветовања ентитету. Документација о решавању противречности и недоследности (видети параграф 11)

A15. Захтев за документовање о томе како је разрешена противречност или недоследност у информацијама не подразумева да ревизор треба да чува документацију која је нетачна или неважећа. Разматрања која су специфична за мање ентитете (видети параграф 8)

A16. Приликом ревизије мањих ентитета углавном је потребно прикупити мање ревизијске документације него што је то случај са већим ентитетима. Такође, у случају да се ради о ревизији где партнер ангажовања врши целокупан ревизијски рад, документација неће укључивати ставке које би требало документовати искључиво како би се обавестили или упутили чланови тима на ангажовању, или како би се дао доказ да су други чланови тима извршили преглед (на пример, ставке које се тичу тимских дискусија или надзора се неће документовати). Међутим, партнер на ангажовању се понаша у складу са општим захтевом у параграфу 8, према коме треба припремити ревизијску документацију коју може да разуме ревизор са искуством, будући да ревизијска документација може да буде прегледана од стране екстерних лица за регулаторне или друге потребе.

A17. Приликом припреме ревизијске документације, ревизор мањег ентитета може сматрати да је корисно и ефикасно да се различити аспекти ревизије забележе у једном документу, и дају референце ка одговарајућим радним папирима који то поткрепљују. Примери ставки које могу бити документоване приликом ревизије мањих ентитета укључују разумевање ентитета и његове интерне контроле, целокупну ревизијску стратегију и план ревизије, материјалност одређену у складу са ISA 320. процењене ризике, значајна питања која су примећена у току ревизије, и донете закључке. *Одступање од релевантног захтева* (видети параграф 12)

A18. Захтеви Међународних стандарда ревизије су осмишљени како би омогућили ревизору да постигне циљеве дефинисане Међународним стандардима ревизије и самим тим и општи ревизорски циљ. У складу са тим, осим у изузетним околностима, Међународни стандарди ревизије налажу усклађеност са свим захтевима који су релевантни у околностима те ревизије.

A19. Захтев који се тиче документовања се односи само на захтеве који су релевантни у одређеним околностима. Захтев није релевантан само у случају да:

(а) Цео ISA није релевантан (на пример, уколико ентитет нема функцију интерне контроле, ништа у ISA 610 (ревидиран 2013. године)¹ није релевантно); или

(б) Захтев је условљен а услов не постоји (на пример, захтев да се модификује мишљење ревизора у случају да не постоји могућност да се прикупи довољно адекватних ревизијских доказа, а не постоји таква немогућност).

Питања која се појаве након датума ревизијског извештаја

(видети параграф 13)

A20. Примери изузетних околности укључују чињенице које ревизору постану познате након датума објављивања ревизијског извештаја али које су постојале и када је извештај објављен, и која су да су тада биле познате, могле су да изазову измену финансијских извештаја или модификацију ревизорског мишљења датог у извештају ревизора. Резултирајуће измене у ревизијској документацији се прегледају у складу са одговорностима које су наведене у ISA 220 на основу којих партнер на ангажовању преузима коначну одговорност за измене.

Сачињавање коначног ревизијског досијеа

(видети параграфе 14-16)

A21. Стандардом ISQC 1 (или националним захтевима који су бар подједнако захтевни) се од фирми захтева да установе политике и процедуре у вези са благовременим сачињавањем ревизијског досијеа. Уобичајени временски период који се сматра прикладним за сачињавање коначног ревизијског досијеа је 60 дана од датума извештаја ревизора.

A22. Сачињавање коначног ревизијског досијеа након датума извештаја ревизора представља административни процес који не подразумева спровођење нових ревизијских поступака нити доношење нових закључака. Међутим могу се вршити измене ревизијске документације уколико су оне по својој природи административног карактера. Примери оваквих измена могу бити:

- брисање или одстрањивање неважеће документације.
- разврставање, упаривање или повезивање радних папира.
- потписивање коначних листи извршеног рада које се односе на процес сачињавања досијеа.
- документовање ревизијских доказа које је ревизор прикупио, релевантних дискусија које су вођене у вези с њима са одговарајућим члановима тима и закључака који су усвојени пре датума извештаја ревизора.

A23. Стандардом ISQC 1 (или националним захтевима који су бар подједнако захтевни) се од фирми захтева да установе политике и процедуре у вези са чувањем документације о ангажовању. Уобичајени временски период чувања у случају ангажовања ревизије не треба да буде краћи од 5 година од датума извештаја ревизора или датума извештаја ревизора за групу уколико је каснији.

A24. Пример околности у којима ревизор може сматрати да је неопходно да се модификује постојећа ревизијска документација или дода нова, након сачињавања коначног ревизијског досијеа је потреба да се појасни постојећа ревизијска документација према коментарима који су добијени током инспекција које су обавиле интерне или екстерне стане.

Прилог

(видети параграф 1)

Захтеви у погледу специфичне ревизијске документације наведене у другим ISA

У овом прилогу се идентификују параграфи у другим ISA који садрже специфичне захтеве у погледу ревизијске документације. Ова листа не представља замену за обавезу разматрања захтева и повезане примене и осталих објашњења садржаних у ISA стандардима.

- ISA 210, *Договарање услова ревизијског ангажовања* – параграфи 10-12.
- ISA 220, *Контрола квалитета ревизије финансијских извештаја* – параграфи 24-25.
- ISA 240, *Одговорност ревизора за разматрање криминалних радњи у ревизији финансијских извештаја* – параграфи 44-47;
- ISA 250, *Разматрање примене закона и прописа у обављању ревизије финансијских извештаја* – параграф 29;
- ISA 260 (ревидиран), *Комуникација са лицима овлашћеним за управљање* – параграф 23;
- ISA 300, *Планирање ревизије финансијских извештаја* – параграф 12;
- ISA 315 (ревидиран), *Идентификовање и процена ризика материјално погрешних исказа путем разумевања ентитета и његовог окружења* – параграф 32;
- ISA 330, *Ревизорски одговор на процењене ризике* – параграфи 25-30;
- ISA 450, *Процена погрешних исказа идентификованих током ревизије*, параграф 15
- ISA 540, *Ревизија рачуноводствених процена, укључујући рачуноводственоу процену фер*

вредности и повезана обелодањивања – параграф 23

- ISA 550, *Повезане стране – параграф 28*
- ISA 600, *Специјална разматрања – ревизије финансијских извештаја групе (укључујући рад ревизора компоненте) – параграф 50*
- ISA 610 (ревидиран 2013. године), *Коришћење резултата рада интерних ревизора – параграф 13.*
- ISA 720 (ревидиран), *Одговорности ревизора у вези са осталим информацијама – параграф 25.*

¹SA 200, *Општи циљеви независног ревизора и спровођење ревизије у складу са Међународним стандардима ревизије, параграф 11.*

¹SA 220, *Контрола квалитета ревизије финансијских извештаја, параграфи 15-17.*

¹SQC 1, *Контрола квалитета фирми које врше ревизију и преглед финансијских извештаја, друга ангажовања на основу којих се пружа уверавање и сродне услуге, параграфи 32-33, 35-38, и 48.*

¹SA 220, параграф 2.

¹SA 315 (ревидиран), *Идентификовање и процена ризика материјално погрешних исказа путем разумевања ентитета и његовог окружења, параграф 10.*

¹SA 315 (ревидиран), параграф 4(е).

¹SA 701, *Саопштавање кључних ревизијских питања у извештају независног ревизора*

¹SA 220, параграф 17.

¹SA 320, *Материјалност у планирању и спровођењу ревизије*

¹SA 200, параграф 22.

¹SA 610 (ревидиран 2013. године), *Коришћење резултата рада интерних ревизора, параграф 2.*

¹SA 560, *Накнадни догађаји, параграф 14.*

¹SA 220, параграф 16.

¹SQC 1, параграф 45.

¹SQC 1, параграф А54.

¹SQC 1, параграф 47.

¹SQC 1, параграф А61.