

МЕЂУНАРОДНИ СТАНДАРД РЕВИЗИЈЕ 501

РЕВИЗИЈСКИ ДОКАЗ

– СПЕЦИФИЧНА РАЗМАТРАЊА ЗА ОДАБРАНЕ ПОЗИЦИЈЕ

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

САДРЖАЈ

Параграф

Увод

Делокруг овог ISA 1
Датум ступања на снагу 2

Циљ 3

Захтеви

Залихе 4–8
Спорови и тужбени захтеви 9–12
Информације о сегменту пословања 13

Примена и друга објашњења

Залихе A1–A16
Спорови и тужбени захтеви A17–A25
Информације о сегменту пословања A26–A27

Међународни стандард ревизије (ISA) 501, *Ревизијски доказ – специфична разматрања за одабране позиције* треба тумачити у контексту ISA 200 *Опти циљеви независног ревизора и спровођење ревизије у складу са Међународним стандардима ревизије.*

Увод

Делокруг овог ISA

1. Овај Међународни стандард ревизије (ISA) се бави специфичним разматрањима ревизора приликом прикупљања довољно адекватних ревизијских доказа у складу са ISA 330· ISA 50⁰ и другим релевантним Међународним стандардима ревизије, узимајући у обзир одређене аспекте залиха, спорова и тужбених захтева који се односе на ентитет, и информације о сегменту у ревизији финансијских извештаја.

Датум ступања на снагу

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

Циљ

3. Циљ ревизора је да прикупи довољно адекватних ревизијских доказа у вези са:

- (а) Постојањем и стањем залиха;
- (б) Комплетношћу спорова и тужбених захтева који се односе на ентитет; и
- (ц) Презентацијом и обелодањивањем информација о сегменту пословања у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања.

Захтеви

Залихе

4. Када су залихе материјално значајна позиција у финансијским извештајима, ревизор треба да прибави довољно адекватних ревизијских доказа о постојању залиха и стању у коме се оне налазе путем:

- (а) присуствовања попису, осим у случајевима када је то неизводљиво, како би се: (видети параграфе A1-A3)
 - (i) процене упутстава и поступака усвојених од стране руководства за сврхе евидентирања и контроле резултата пописа; (видети параграф A4)
 - (ii) посматрања спровођења поступака пописа који су усвојени од стране руководства; (видети параграф A5)
 - (iii) провере залиха, и (видети параграф A6)
 - (iv) вршења контролних пописа залиха; и (видети параграфе A7-A8)
- (б) спровођењем ревизијских поступака над финалним евиденцијама залиха ентитета, како би се

утврдило да ли на правилан начин одражавају стварне резултате пописа залиха.

5. Уколико се физички попис залиха спроводи на датум који није датум финансијских извештаја, ревизор треба, поред поступака које захтева параграф 4, да спроведе ревизијске поступке за прикупљање ревизијских доказа о томе да ли су промене у залихама, у периоду између датума пописа и датума финансијских извештаја, правилно евидентиране. (видети параграфе А9-А11)

6. Уколико није могуће присуствовати попису залиха на планирани датум због непредвиђених околности, ревизор треба да изврши попис или присуствује попису на неки други алтернативни датум и, уколико је неопходно, да спроведе ревизијске поступке на трансакције настале у међувремену.

7. Када присуство попису залиха није практично изводљиво, ревизор треба да спроведе алтернативне ревизијске поступке како би прикупио довољно адекватних ревизијских доказа о постојању и стању залиха. Уколико то није изводљиво, ревизор треба да модификује мишљење у извештају ревизора у складу са ISA 705 (ревидиран). (видети параграфе А12-А14)

8. Уколико су залихе које се налазе на чувању и под контролом су трећих лица имају материјални значај за финансијске извештаје, ревизор треба да прикупи довољно адекватних ревизијских доказа о постојању и стању тих залиха, спроведећи један или оба поступка који следе у наставку:

(а) Захтева потврду од трећег лица о количинама и стању залиха које се држе у име ентитета. (видети параграф А15)

(б) Врши преглед залиха или друге ревизијске поступке који су адекватни у одређеним околностима. (видети параграф А16)

Спорови и тужбени захтеви

9. Ревизор треба да осмисли и спроведе ревизијске поступке за сврхе идентификације судских спорова и тужбених захтева у које је укључен ентитет, а који могу имати материјално значајан утицај на финансијске извештаје. Ти поступци обухватају:

(а) постављање одговарајућих упита руководству, а где је то применљиво, и другим лицима у ентитету, укључујући правну службу ентитета;

(б) преглед записника састанака лица овлашћених за управљање и преписке између ентитета и екстерног правног заступника ентитета; и

(ц) преглед трошкова правних услуга. (видети параграф А20)

10. Када је ревизор утврдио постојање ризика материјално погрешних исказа у вези са идентификованим споровима и тужбеним захтевима, или када ревизијски поступци указују да можда постоје и други спорови и тужбени захтеви, ревизор треба да, као додатак поступцима који су обавезни у складу са другим Међународним стандардима ревизије, затражи директну комуникацију са правним заступником ентитета. Ревизор шаље писмо које припрема руководство, у ком се од правног заступника ентитета захтева да комуницира директно са ревизором. Уколико закон, регулатива и професионална асоцијација забрањују директну комуникацију правног саветника ентитета са ревизором, ревизор треба да спроведе алтернативне ревизијске поступке. (видети параграфе А21-А25)

11. Уколико:

(а) руководство одбије да ревизору да одобрење да комуницира или се састане са екстерним правним заступником ентитета, или екстерни правни заступник ентитета одбије да на одговарајући начин одговори на писмо, или му је забрањено да одговори; и

(б) ревизор није у могућности да прикупи довољно адекватних ревизијских доказа спровођењем алтернативних ревизијских поступака, ревизор треба да модификује мишљење у свом извештају у складу са ISA 705 (ревидиран).

Писане изјаве

12. Ревизор треба да од руководства и, где је то применљиво, лица овлашћених за управљање захтева да доставе писане изјаве да су сви постојећи и могући спорови и тужбени захтеви, чији ефекат треба размотрити приликом припреме финансијских извештаја, обелодањени ревизору у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања.

Информације о сегменту пословања

13. Ревизор треба да прибави довољно адекватних ревизијских доказа у вези са презентацијом или

обелодањивањем информација о сегменту пословања у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања тако што ће: (видети параграф A26)

(а) Стећи разумевање о методама које користи руководство приликом утврђивања информација које се односе на сегмент пословања, и: (видети параграф A27)

(i) Проценити да ли је вероватно да ће такве методе резултирати обелодањивањем у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања; и

(ii) Где је то применљиво, тестирати примену тих метода; и

(б) Спровести аналитичке поступке или друге ревизијске поступке који су адекватни за дате околности.

* * *

Примена и друга објашњења

Залихе

Присуствовање попису залиха (видети параграф 4(a))

A1. Руководство обично успоставља процедуре по којима врши попис залиха најмање једанпут годишње, што чини основу за израду финансијских извештаја и, уколико је то применљиво за проверу поузданости система залиха ентитета.

A2. Присуствовање попису залиха обухвата:

- Преглед залиха како би се потврдило њихово постојање и проценило стање, и извршила контролна пребројавања;
- Посматрање спровођења поступака евидентирања и контроле резултата пописа залиха ради провере усклађености са упутствима руководства; и
- Прикупљање ревизијских доказа о поузданости поступака пописа које је усвојило руководство.

Ови поступци могу служити као тестови контрола или поступци суштинских испитивања у зависности од ревизорове процене ризика, планираног приступа и специфичних поступака који су спроведени.

A3. Питања која су значајна приликом планирања присуствовања попису залиха (или за осмишљавање и спровођење ревизијских поступака наведених у параграфима 4-8 овог ISA) обухватају, на пример:

- Ризике материјално погрешних исказа у вези са залихама.
- Природу интерне контроле која се односи на залихе.
- Да ли се очекује да ће бити успостављени адекватни поступци и издате правилне инструкције у вези са пописом залиха.
- Време вршења пописа.
- Да ли ентитет одржава доследни систем евидентирања залиха.
- Локације где су залихе ускладиштене, укључујући материјалност залиха и ризике материјално погрешних исказа на различитим локацијама, приликом одлучивања на којој је локацији присуство прикладно. У ISA 60⁰ се говори о укључивању других ревизора и може бити од значаја уколико је то укључивање у вези са присуствовањем попису залиха које се налазе на удаљеним локацијама.
- Да ли је неопходна помоћ стручњака. ISA 62⁰ описује начин на који се могу користити резултати рада стручњака ради помоћи ревизору да прикупи довољно адекватних ревизијских доказа.

Процена упутстава и поступака руководства (видети параграф 4(a)(i))

A4. Питања која су значајна за процену упутстава и поступака које је усвојило руководство за евидентирање и контролу пописа залиха су, на пример:

- Примена одговарајућих контролних поступака, на пример прикупљање попуњених пописних листа и евидентирања неупотребљених пописних листа и поступци бројања и провере бројања.
- Тачно утврђивање степена довршености производње у току, залиха са спорим обртом, застарелих или оштећених ставки и залиха трећих лица, на пример примљених у консигнацију.
- Поступци који се користе за процену количина залиха, као што су поступци који се користе

за процену физичке количине угља.

- Контрола пребацивања залиха између складишта, као испоруке и пријема залиха пре и након датума разграничења обрачунских периода.

Посматрање спровођења поступака бројања усвојених од стране руководства (видети параграф 4(a)(ii))

A5. Посматрање спровођења поступака бројања усвојених од стране руководства, на пример, оних који се односе на контролу обрта залиха пре, током и након бројања, помаже ревизору у прикупљању ревизијских доказа да су упутства руководства и поступци бројања адекватно осмишљени и спроведени. Такође, ревизор може прикупити копије информација о разграничењима, као што су детаљне листе промена стања залиха, што ће ревизору касније помоћи у спровођењу ревизијских поступака над рачуноводственим подацима.

Провера залиха (видети параграф 4(a)(iii))

A6. Провера залиха приликом присуствовања попису залиха помаже ревизору да потврди постојање залиха (иако то не мора обавезно да потврђује власништво над залихама), као и да идентификује, на пример, неупотребљиве, оштећене или застареле залихе.

Спровођење тестова бројања (видети параграф 4(a)(iv))

A7. Спровођење тестова бројања, на пример, упаривање одабраних ставки из евиденција о залихама са физичким ставкама залиха, и упаривање физичких ставки одабраних приликом пописа са евиденцијама залихама, пружа ревизијске доказе о свеобухватности и тачности тих евиденција.

A8. Као додаток евидентирању ревизорове провере бројања, прибављање копија финалних података о резултатима пописа залиха, за које је одговорно руководство, помаже ревизору приликом спровођења накнадних ревизијских поступака у циљу утврђивања да ли коначне евиденције о попису одражавају стварне резултате бројања залиха.

Спровођење пописа залиха на датум који није датум финансијског извештаја (видети параграф 5)

A9. Из практичних разлога, попис залиха се може вршити датум(е) који се не поклапају са датумом финансијских извештаја. Ово се може десити без обзира да ли руководство утврђује количине залиха годишњим пописом или води континуирани систем праћења залиха. У оба случаја, ефективност начина на који су осмишљене, спроведене и одржаване контроле над променама залиха одређује да ли је адекватно, за потребе ревизије, да се попис залиха врши на датум(е) који се не поклапају са датумом финансијских извештаја. У ISA 330 се наводе захтеви и упутства о суштинским поступцима који се спроводе у међупериоду.

A10. У случајевима где постоји систем континуираног праћења залиха, руководство може спроводити пописе залиха или друге тестове да би потврдило поузданост информација о количини залиха који се налазе у евиденцијама ентитета. У неким случајевима, руководство или ревизор могу уочити разлике између евидентираних количина залиха и стварних количина које су утврђене пописом залиха; ово може да указује да контрола над променама стања залиха не функционише ефективно.

A11. Питања која треба размотрити приликом осмишљавања ревизијских поступака за прибављање ревизијских доказа о томе да ли су правилно евидентиране промене у количини залиха од датума пописа до финалних евиденција стања залиха, обухватају:

- Да ли су редовне евиденције залиха адекватно усклађене.
- Поузданост редовних евиденција залиха ентитета.
- Разлоге значајних разлика између информација које су прикупљене током пописа залиха и информација садржаних у редовним евиденцијама залиха.

Присуствовање попису залиха није практично изводљиво
(видети параграф 7)

A12. У неким случајевима, присуствовање попису залиха није практично изводљиво. Ово може бити последица фактора као што су природа и локација залиха, на пример уколико се попис врши на локацији где је угрожена безбедност ревизора. Уколико се, међутим ради само о непријатним условима, то није довољно како би се подржала одлука ревизора да је присуствовање практично неизводљиво. Такође, као што је објашњено у ISA 200 питања која се тичу потешкоћа, времена и трошкова сама по себи не представљају валидну основу за ревизора да пропусти ревизијски поступак за који не постоји алтернатива или да се задовољи ревизијским доказима који су мање него уверљиви.

A13. У неким случајевима, када је присуствовање практично неизводљиво, алтернативни ревизијски поступци, као што је на пример преглед документације о накнадној продаји специфичних ставки залиха, које су купљене или набављене пре пописа залиха, може пружити довољно адекватних ревизијских доказа о постојању и стању у ком се налазе залихе.

A14. У другим случајевима, можда неће бити могуће да се алтернативним ревизијским поступцима прикупи довољно адекватних ревизијских доказа о постојању и стању залиха. У таквим случајевима, ISA 705 (ревидиран) обавезује ревизора да модификује мишљење у свом извештају, као резултат ограничења делокруга:

Залихе које се налазе на чувању и под контролом трећих лица

Потврда (Видети: параграф 8(а))

A15. У ISA 50⁵ се наводе захтеви и упутства за спровођење поступака екстерних потврда.

Други ревизијски поступци (видети параграф 8(б))

A16. У зависности од околности, на пример уколико су прикупљене информације које изазивају сумњу у погледу интегритета и објективности треће стране, ревизор може сматрати да је адекватно да се спроведу други ревизијски поступци уместо, или као додаток прибављању потврде треће стране. Примери других ревизијских поступака обухватају:

- Присуствовање или организовање присуства другог ревизора попису залиха треће стране, уколико је изводљиво.
- Прибављање извештаја другог ревизора, или ревизора услужне организације, о адекватности рачуноводственог система и система интерне контроле треће стране ради обезбеђења да су залихе исправно пребројане и заштићене на одговарајући начин.
- Преглед документације о залихама које се налазе код треће стране, на пример, складишне пријемнице робе.
- Захтев за потврдом од других страна у случајевима када су залихе заложене као колатерал.

Спорови и тужбени захтеви

Комплетност спорова и тужбених захтева (видети параграф 9)

A17. Спорови и тужбени захтеви у које је укључен ентитет могу имати материјално значајан ефекат на финансијске извештаје и из тог разлога се морају обелоданити или рачуноводствено обухватити у финансијским извештајима.

A18. Као додаток поступцима који су наведени у параграфу 9, други релевантни поступци обухватају, на пример, коришћење информација добијених поступцима процене ризика вршених током стицања разумевања о ентитету и његовом окружењу, што помаже ревизору да стекне сазнање о споровима и тужбеним захтевима у које је укључен ентитет.

A19. Ревизијски докази који су прикупљени за потребе идентификовања спорова и тужбених захтева који могу повећати ризик материјално погрешног исказа, могу такође представљати ревизијске доказе о другим значајним разматрањима, као што је вредновање и мерење у вези са споровима и тужбеним захтевима. ISA 54⁰ садржи захтеве и упутства која се тичу ревизоровог разматрања спорова и тужбених захтева за које се захтевају рачуноводствене процене или обелодањивања у финансијским извештајима.

Преглед трошкова правних услуга (видети параграф 9(ц))

A20. У зависности од околности, ревизор може да процени да је прикладно да испита релевантне изворне документе, као што су фактуре за правне услуге, као део ревизоровог прегледа трошкова правних услуга.

Комуникација са екстерним правним саветником ентитета
(видети параграф 10-11)

A21. Директна комуникација са екстерним правним саветником ентитета помаже ревизору у прикупљању довољно адекватних ревизијских доказа о томе да ли су потенцијално материјално значајни спорови и тужбени захтеви познати и да ли су процене руководства о финансијским последицама, укључујући трошкове, разумне.

A22. У неким случајевима, ревизор може тражити директну комуникацију са екстерним правним саветником ентитета путем писма са општим упитом. За ову сврху, овим писмом се од екстерног правног саветника ентитета тражи да обавести ревизора о свим споровима или тужбеним захтевима

за које саветник зна, проценом исхода спора или тужбеног захтева, проценом финансијских последица, укључујући и пратеће трошкове.

A23. Уколико се сматра да екстерни правни саветник ентитета вероватно неће на одговарајући начин одговорити на писмо са општим упитом, на пример, уколико професионална асоцијација којој екстерни саветник припада, забрањује давање одговора на таква питања, ревизор може тражити директну комуникацију путем писма са специфичним питањима. За ове потребе, писмо са специфичним питањима садржи:

- (а) преглед спорова и тужбених захтева;
- (б) процене руководства о исходу спора или тужбеног захтева и процену финансијског утицаја, укључујући и трошкове спора и тужбеног захтева; и
- (ц) захтев да правни заступник потврди прихvatљивост процена руководства и да обезбеди ревизору додатне информације уколико сматра да су процене руководства некомплетне или нетачне.

A24. У извесним околностима, ревизор може просудити да је неопходно да се састане са правним заступником ради разматрања вероватног исхода спора или тужбеног захтева. Ово може бити случај када је на пример:

- ревизор утврдио да неко питање представља значајан ризик.
- питање је комплексно.
- постоји неслагање руководства и екстерног правног саветника ентитета.

Обично се, такви састанци могу одржати уз одобрење руководства и уз присуство представника руководства.

A25. У складу са ISA 700 (ревидиран)¹ ревизор треба да као датум извештаја ревизора наведе датум који није пре датума када је ревизор прикупио довољно адекватних ревизијских доказа на којима може да заснује мишљење о финансијским извештајима. Ревизијски докази о статусу спорова и тужбених захтева до датума ревизоровог извештаја, се могу прикупити испитивањем руководства, укључујући правне саветнике који су запослени у ентитету и који су одговорни за одређена питања. У неким случајевима, ревизор треба да прикупи ажуриране податке од екстерног правног саветника ентитета.

Информације о сегменту пословања (видети параграф 13)

A26. У зависности од применљивог оквира финансијског извештавања, ентитет мора или може да обелодани информације о сегменту пословања у финансијским извештајима. Ревизорова одговорност у вези са презентацијом и обелодањивањем информација о сегменту пословања је у вези са финансијским извештајима у целини. У складу са тим, ревизор није у обавези да обави ревизијске поступке који ће бити неопходни за изношење мишљења о информацијама о сегменту пословања који се презентују засебно.

Разумевање метода које користи руководство (видети параграф 13(а))

A27. У зависности од околности, примери питања која могу бити значајна за разумевање метода које користи руководство при утврђивању информација о сегменту пословања и да ли је вероватно да ће такве методе резултирати обелодањивањем у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања, обухватају:

- продаје, преносе и задуживања између сегмената пословања и елиминисање износа насталих по основу међусегментских односа.
- поређења са буџетираним и другим очекиваним резултатима, на пример, процентуално изражене пословне добити у односу на приходе од продаје.
- алокацију средстава и трошкова између сегмената пословања.
- доследност у односу на претходне периоде и адекватност обелодањивања у погледу недоследности.

¹SA 330, *Ревизорски договор на процењене ризике*

¹SA 500, *Ревизијски докази*

¹SA 705 (ревидиран), *Модификације мишљења у извештају независног ревизора*

¹SA 600, *Специјална разматрања – ревизија финансијских извештаја групе (укључујући рад ревизора компоненте)*

'SA 620, Коришћење резултата рада стручњака ангажованог од стране ревизора

'SA 330, параграфи 22-23.

'SA 200. Општи циљеви независног ревизора и спровођење ревизије у складу са међународним стандардима ревизије, параграф A50

'SA 705 (ревидиран), параграф 13.

'SA 505, Екстерне потврде

'SA 540, Ревизија рачуноводствених процена, укључујући рачуноводствену процену фер вредности и повезана обелодањивања

'SA 700 (ревидиран), Формирање мишљења и извештавање о финансијским извештајима, параграф 49.