

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

(Стандард важи за ревизије финансијских извештаја
за периоде који почињу 15. децембра 200917. године, или касније)

САДРЖАЈ

(ОЗНАЧЕНЕ ИЗМЕНЕ У ОДНОСУ НА ПОСТОЈЕЋИ СТАНДАРД)

Параграф

Увод

Делокруг овог ISA	1	
Утицај закона и прописа	2	
Одговорност за усклађеност са законима и прописима		3-89
Датум ступања на снагу	910	

Циљеви ~~10~~**11**

Дефиниција ~~11~~**12**

Захтеви

Ревизорово разматрање усклађености са законом и прописима	123-178	
Ревизијски поступци када се открије или сумња на постојање неусклађености		198-224
Извештавање о ученој или могућој неусклађености		232-298
Документација	2930	

Примена и остала објашњења

Одговорност за усклађеност са законима и прописима A1-A86

Дефиниција ~~A9~~-10A

Ревизорово разматрање усклађености са законом и прописима	A117-A1612
Ревизијски поступци када се открије или сумња на постојање неусклађености	A173-A2518
Извештавање о идентификованој или могућој неусклађености	A2619-A3420

Документација.....A2135-A36

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

ISA 250 (ревидиран) је одобрен од стране Одбора за надзор јавног интереса (PIOB) који је закључио да су у процесу развоја стандарда спроведене све неопходне активности и да је адекватна пажња посвећена јавном интересу.

Увод

Делокруг овог ISA

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

Утицај закона и прописа

2. Утицај различитих закона и прописа на финансијске извештаје знатно варира. Закони и прописи којима подлеже ентитет чине правни и законски оквир. Одредбе неких закона и прописа имају директни ефекат на финансијске извештаје будући да одређују износе о којима се извештава и обелодањивања у финансијским извештајима. Остали закони или прописи захтевају усклађивања или

садрже одредбе у вези са пословањем ентитета, али не утичу директно на финансијске извештаје ентитета. Пословање неких ентитета је стриктно регулисано (на пример, пословање банака и хемијске индустрије). Други ентитети подлежу многим законима и прописима који се генерално односе на пословне аспекте обављања делатности (као што су прописи који се односе на заштиту на раду, здравље и равноправност приликом запошљавања). Непоштовање закона и прописа може за последицу имати казне, судске спорове или друге последице које могу имати материјално значајан ефекат на финансијске извештаје.

Одговорност за усклађеност са законима и прописима (видети параграфе А1-А68)

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

Одговорност ревизора

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

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

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

6. Овај ISA разликује одговорности ревизора у погледу усклађености са две различите категорије закона и прописа, односно у погледу (видети параграфе А6, А12-А13):

(а) Одредби закона и прописа за које је опште прихваћено да имају директан ефекат на утврђивање материјално значајних износа и обелодањивања у финансијским извештајима, као што су закони и прописи у вези са пензијама и порезима (видети параграф 1314) (видети параграф А12); и

(б) Других закона и прописа који немају директан ефекат на утврђивање материјално значајних износа и обелодањивања у финансијским извештајима, али усклађеност са њиховим одредбама може бити од суштинског значаја за оперативне аспекте пословања, способност ентитета да настави пословање, или избегне материјално значајне казне (на пример, поштовање услова у вези лиценци, законских услова о солвентности, или поштовање закона о заштити животне средине); неусклађеност са овим законима и прописима може стога имати материјално значајне ефекте на финансијске извештаје (видети параграф 1415) (видети параграф А13).

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

материјално значајан ефекат на финансијске извештаје.

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

9. Ревизор може имати додатне одговорности на основу закона, регулативе или релевантних етичких захтева у погледу неусклађености ентитета са законима и регулативом, који могу да се разликују од овог стандарда или да превазилазе његове оквире, као што су: (видети параграф А8)

(а) Одговор на уочену или могућу неусклађеност са законима или регулативом, укључујући и захтеве које се односе на специфичну комуникацију са руководством и лицима овлашћеним за управљање, процењивање адекватности њиховог одговора на неусклађености и утврђивање да ли је потребна даља акција;

(б) Обавештавање других ревизора о уоченој или могућој неусклађености са законима или регулативом (на пример, кад се врши ревизија финансијских извештаја групе); и

(ц) Захтеви који се односе на документацију у вези са уоченом или могућом неусклађености са законима или регулативом.

Усклађивање са свим додатним одговорностима може да пружи додатне информације које су релевантне за рад ревизора у складу са осталим ISA (на пример, у вези са интегритетом руководства или, по потреби, лица овлашћених за управљање).

Датум ступања на снагу

910. Овај ISA важи за ревизије финансијских извештаја за периоде који почињу 15. децембра 2009/2017. године или касније.

Циљеви

110. Циљеви ревизора су да:

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

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

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

Дефиниција

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

Неусклађеност – намеран или ненамеран пропуст или изостанак радње ентитета, почињен од стране ентитета, лица овлашћених за управљање, руководства или других појединаца који раде за ентитет или по налозима ентитета, супротно важећим законима или регулативи. Такве активности укључују трансакције које врши ентитет или се врше у његово име од стране лица овлашћених за управљање, руководства или занослених. Неусклађеност не укључује недолично понашање појединаца (које није везано за пословање ентитета) овлашћених за управљање, руководства или занослених. (видети параграфе А9-А10)

Захтеви

Ревизорово разматрање усклађености са законом и прописима

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

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

(б) усклађености ентитета са тим оквиром. (видети параграф А711)

143. Ревизор треба да прибави довољно адекватних ревизијских доказа о усклађености ентитета са одредбама закона и прописа за које ревизор генерално сматра да директно утичу на одређивање материјално значајних износа и обелодањивања у финансијским извештајима. (видети параграф А128)

154. Ревизор треба да спроведе поступке који помажу при идентификовању случајева

неусклађености са другим законима и прописима, који могу имати материјално значајан ефекат на финансијске извештаје, као што су: (видети параграфе A139-A140)

- испитивање руководства и, где је то применљиво, лица овлашћених за управљање, о усклађености ентитета са законима и прописима; и
- преглед релевантне преписке с телима надлежним за давање релевантних лиценци или са регулаторним телима.

165. Током ревизије, ревизор треба да води рачуна о чињеници да остали спроведени ревизијски поступци могу указати на случајеве постојеће или могуће неусклађености са законима и прописима. (видети параграф A154)

176. Ревизор треба да од руководства и, где је то применљиво, лица овлашћених за управљање, прибави писану изјаву да је ревизору обелоданило све постојеће или могуће неусклађености са законима и прописима чије ефекте треба размотрити приликом састављања финансијских извештаја. (видети параграф A126)

187. У одсуству постојећих или могућих случајева неусклађености, ревизор није у обавези да спроведе ревизијске поступке у погледу усклађености са законима и прописима, осим оних које су наведени у параграфима 132-176.

Ревизијски поступци

када се открије или сумња на постојање неусклађености

198. Уколико ревизор добије информације о постојећој или могућој неусклађености са законима или прописима, ревизор треба да: (видети параграфе A173-A18)

- (а) стекне разумевање о природи такве радње и околностима под којима је та радња извршена, и
- (б) прибави додатне информације потребне за процену могућих ефеката на финансијске извештаје. (видети параграф A194)

1920. Уколико ревизор сумња да постоји неусклађеност, ревизор треба да, уколико то није забрањено законом или регулативом, о томе разговара са одговарајућим нивоом руководства и, где је то применљиво, лицима овлашћеним за управљање. Уколико руководство и, где је то применљиво, лица овлашћена за управљање не пруже довољно информација које доказују да је ентитет усклађен са одредбама закона и прописа и, по оцени ревизора, ефекат могуће неусклађености може материјално значајно утицати на финансијске извештаје, ревизор може размотрити могућност да затражи правни савет. (видети параграфе A2045-A2246)

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

224. Ревизор треба да размотри импликације уочене или могуће неусклађености са законима и прописима у односу на друге аспекте ревизије, укључујући ревизорову процену ризика и поузданост писаних изјава, и предузме неопходне активности. (видети параграфе A2347-A2548)

Комуникација и извештавање о уоченој или могућој неусклађености

Извештавање Комуникација са лицима задуженим за управљање о уоченој или могућој неусклађености

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

234. Ако је ревизор на основу свог просуђивања уверен да је неусклађеност са законима и прописима, која се објашњава у параграфу 232 намерна и материјално значајна, ревизор треба да обавести лица овлашћена за управљање о овим налазима, што је пре могуће.

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

Извештавање о неусклађености Потенцијалне импликације уочених или могућих неусклађености по извештају ревизора у ревизорском извештају о финансијским извештајима (видети параграфе A26-A27)

265. Ако ревизор закључи да уочена или могућа неусклађеност има материјално значајан утицај на финансијске извештаје и ако тај утицај није на одговарајући начин исказан у финансијским извештајима, ревизор треба да, у складу са ISA 705 (ревидиран), изрази мишљење с резервом или негативно мишљење о финансијским извештајима.

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

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

Извештавање о уоченој или могућој неусклађености

према регулаторним телима и органима власти према одговарајућем телу ван ентитета

298. Уколико је ревизор идентификовао или сумња да постоји неусклађеност са законима и прописима, ревизор треба да утврди да ли закон, регулатива или релевантни етички захтеви: има обавезу да о идентификованој или могућој неусклађености извести екстерне стране. (видети параграфе A2819-A3420)

(а) Захтевају од ревизора да поднесе извештај одговарајућем овлашћеном телу ван ентитета.

(б) Успостављају одговорности под којима извештавање одговарајућим овлашћеним телима ван ентитета може бити примерено датим околностима.

Документација

2930. Ревизор треба да у ревизијску документацију укључи идентификовану или могућу неусклађеност са законима и прописима и: резултате разговора са руководством и, где је то применљиво, лицима овлашћеним за управљање и другим странама ван ентитета- (видети параграфе A3524-A36)

(а) Спроведене ревизијске поступке, значајна професионална просуђивања и закључке донете на основу њих.

(б) Расправе о значајним питањима која се односе на неусклађеност, са руководством, лицима овлашћеним за управљање и осталима, укључујући и то, у складу са потребама, како су лица овлашћена за управљање реаговала на изнето питање.

Примена и остала објашњења

Одговорност за усклађеност са законима и прописима

(видети параграфе 3-89)

A1. Руководство, уз надзор лица овлашћених за управљање, је одговорно да обезбеди да је пословање ентитета у складу са одредбама закона и прописа. Закони и прописи могу утицати на различите начине на финансијске извештаје ентитета: на пример, директно могу утицати на специфична обелодањивања у финансијским извештајима која се захтевају од ентитета, или могу прописивати применљиви оквир финансијског извештавања. Такође могу установљавати одређена законска права и обавезе ентитета, од којих се нека одражавају у финансијским извештајима. Такође, закони и прописи могу предвиђати санкције у случају неусклађености.

A2. Ентитет може применити Следеће политике и поступке, као помоћ у спречавању и откривања случајева неусклађености са законима и прописима:

- Праћење законских захтева и обезбеђење да су пословни поступци осмишљени тако да те захтеве испуњавају.
- Успостављање и одржавање одговарајућег система интерне контроле.
- Израда, промовисање и поштовање Кодекса понашања.
- Обезбеђење одговарајуће обуке запослених и разумевања Кодекса понашања.
- Праћење поштовања Кодекса понашања и спровођења одговарајућих дисциплинских мера против запослених који га се не придржавају.
- Ангажовање правних саветника на праћењу законских обавеза.
- Вођење регистра значајних закона, који су релевантни за ентитет и делатност којом се бави и праћење евиденције о жалбама.

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

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

Одговорности ревизора

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

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

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

Категорије закона и регулативе (видети параграф 6)

A6. Природа и околности ентитета могу да утичу на то да ли су релевантни закони и регулатива у оквиру категорија закона и регулативе који су описани у параграфима 6 (а) или 6 (б). Примери закона и регулативе који могу бити укључени у категорије описане у параграфу 6 укључују оне који се баве следећим питањима:

- Криминалне радње, корупција и мито.
- Прање новца, финансирање тероризма и приходи од криминала.
- Тржишта и трговање хартијама од вредности.
- Банкарски и други финансијски производи и услуге.
- Заштита података.
- Пореске и пензијске обавезе и плаћања.
- Заштита животне средине.
- Јавно здравље и безбедност.

Разматрања која су специфична за ентитете у јавном сектору

A6Z. У јавном сектору могу постојати додатне ревизијске одговорности у вези са разматрањем закона и прописа, који могу бити у вези са ревизијом финансијских извештаја или се односити на друге аспекте пословања ентитета.

Додатне одговорности на основу закона, регулативе или релевантних етичких захтева (видети параграф 9)

A8. Закони, регулатива или релевантни етички захтеви могу захтевати од ревизора да изврши додатне поступке и предузме даље кораке. На пример, Етички кодекс за професионалне рачуновође издат од стране Међународног одбора за етичке стандарде за рачуновође (IESBA кодекс) захтева од ревизора да предузме кораке у циљу одговора на уочене или могуће неусклађености са законима и регулативом, и да утврди да ли су потребни даљи кораци. Такви кораци могу укључивати саопштавање информација о уоченој или могућој неусклађености са законом и регулативом другим ревизорима у оквиру групе, укључујући и партнера у ангажовању на ревизији групе, ревизора компоненте или друге ревизоре који обављају послове на елементима групе у сврхе различите од ревизије финансијских извештаја групе.

Дефиниције (видети параграф 12)

A9. У примере неусклађености са законима и регулативом улазе трансакције које врши ентитет или се врше у његово име или за његов рачун, од стране лица овлашћених за управљање, руководства или појединаца који раде за ентитет или по његовим налозима.

A10. Неусклађеност такође укључује недолучно понашање појединаца које је везано за пословање

ентитета, на пример, у околностима када је појединац који је на кључној руководећој позицији, у личном својству, примио мито од добављача ентитета и заузврат обезбеђује да добављач буде ангажован за пружање услуга или уговора ентитету.

Ревизорово разматрање усклађености са законом и прописима

Стицање разумевања правног и законског оквира (видети параграф 132)

A117. Ради стицања општег разумевања правног и законског оквира, и на који начин се ентитет усклађује са тим оквиром, ревизор може на пример да:

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

Закони и прописи за које се генерално сматра да утичу на одређивање материјално значајних износа и обелодањивања у финансијским извештајима (видети параграф 136, 14)

A812. Одређени закони и прописи су чврсто успостављени, познати ентитету и у оквиру привредне гране и делатности ентитета, и релевантни за финансијске извештаје ентитета (као што је описано у параграфу 6(а)). На пример, ови закони и прописи се могу односити на:

- Форму и садржину финансијских извештаја
 - Специфичне захтеве финансијског извештавања за одређене делатности
 - Рачуноводствено обухватање трансакција по основу уговора с државним органима, или
 - Обрачун или признавање расхода у вези с порезом на добит или трошковима у вези са пензијама.
- Неке одредбе тих закона и других прописа могу бити директно релевантне за специфичне тврдње у финансијским извештајима (~~на пример~~, одредбе које се тичу пореза на добит), док друге могу бити директно у вези са финансијским извештајима у целини (~~на пример~~, прописани извештаји који чине комплетан сет финансијских извештаја). Циљ захтева из параграфа ~~1314~~ је да ревизор прикупи довољно адекватних ревизијских доказа у вези усклађености одређивања износа и обелодањивања у финансијским извештајима са релевантним одредбама закона и прописа.

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

Поступци за идентификовање примера неусклађености – други закони и прописи (видети параграф 146, 15)

A139. Ревизор би нарочито требало да има у виду да одређени закони и други прописи могу имати фундаменталан ефекат на пословање ентитета (као што је описано у параграфу 6(б)). То јест, неусклађеност са законима и прописима може имати за последицу прекид пословања ентитета или довођења у питање начела сталности пословања ентитета. На пример, неиспуњење захтева поседовања лиценце или другог овлашћења за обављање посла може имати такве последице (на пример, у случају банке неиспуњење захтева у погледу капитала или пласмана). Постоје многи закони и прописи, који се углавном односе на аспекте пословања ентитета и који типично немају материјално значајне ефекте на финансијске извештаје и нису обухваћени информационом системом који је релевантан за финансијско извештавање ентитета.

A140. Будући да ефекти других закона и прописа на финансијско извештавање, могу бити различите у зависности од делатности ентитета, ревизијски поступци који су описани у параграфу ~~1415~~ су усмерени на помоћ ревизору у откривању случајеве неусклађености са законима и прописима који могу имати материјално значајан ефекат на финансијске извештаје.

Неусклађеност коју је ревизор уочио током спровођења других ревизијских поступака (видети параграф ~~1516~~)

A154. Ревизијски поступци које се спроводе за сврхе формирања мишљења о финансијским извештајима могу ревизору указати на случајеве постојеће или могуће неусклађености са законима и

прописима. На пример, такви ревизијски поступци могу укључивати:

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

Писане изјаве (видети параграф 1617)

A162. Будући да утицај различитих закона и прописа на финансијске извештаје може значајно варирати, писане изјаве пружају неопходне ревизијске доказе о сазнању руководства о идентификованим и могућим случајевима неусклађености са законима и прописима, који могу имати материјално значајан утицај на финансијске изјаве. Међутим, писане изјаве саме по себи не пружају довољно адекватних ревизијских доказа, и услед тога, не утичу на природу и обим других ревизијских доказа које треба да прибави ревизор.

Ревизијски поступци када се открије или сумња на постојање неусклађености

Индикатори неусклађености са законима и прописима

(видети параграф 1819)

A17. Ревизор може да постане свестан информација у вези са постојањем неусклађености са законима и регулативом на начин који није резултат спровођења поступака из параграфа 13-17 (на пример, када узбуњивач обавести ревизора о неусклађености).

A183. ~~Уколико ревизор уочи постојање или добије информације о постојању наведених фактора, то може~~ Следећа питања могу указивати на неусклађеност са законима и прописима:

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

Питања релевантна за процену ревизора (видети параграф 1819(б))

A194. Приликом процењивања могућих ефеката на финансијске извештаје, ревизор разматра:

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

Ревизијски поступци и саопштавање информација уоченој или могућој неусклађености руководству и лицима овлашћеним за управљање (видети параграф 1920)

A2015. Ревизор може разговарати о својим налазима Од ревизора се захтева да разговара о могућој неусклађености са одговарајућим нивоом руководства и, по потреби, са лицима овлашћеним за управљање, где јер ће они можда бити у могућности да пруже додатне ревизијске доказе. На пример, ревизор може потврдити да руководство и, по потреби, лица овлашћена за управљање имају исто разумевање чињеница и околности које су релевантне за трансакције или догађаје које резултирају

~~могућом сумњом у постојање неусклађености~~ са законима и прописима.

A21. Међутим, у неким правним системима, законом или регулативом ревизору може бити ограничена комуникација о појединим питањима са руководством и лицима овлашћеним за управљање. Законом или регулативом може бити експлицитно забрањена комуникација, или друга активност, која може да угрози истрагу од стране овлашћеног органа у вези са идентификованим или могућим незаконитим поступком, укључујући и упозоравање ентитета, на пример, када се од ревизора захтева да пријави уочену или могућу неусклађеност одговарајућем надлежном органу у складу законом о спречавању прања новца. У таквим околностима, питања која разматра ревизор могу бити комплекса и ревизор може сматрати да је неопходно тражење правног савета.

A2216. Уколико руководство или, где је то применљиво, лица овлашћена за управљање не обезбеде довољно информација ревизору, које доказују усклађеност ентитета са законима и прописима, ревизор се може одлучити да консултује правног саветника запосленог у ентитету или затражи екстерну правну помоћ у вези са применом закона и прописа у одређеним околностима, могућности постојања криминалне радње, и могућих ефеката на финансијске извештаје. Уколико се сматра да консултација са правним саветником запосленим у ентитету није прикладна или уколико ревизор није задовољан мишљењем правног саветника, ревизор може сматрати неопходним да консултује ~~свог правног саветника, на поверљивој основи, остале запослене у компанији или компанији која је део~~ мреже, професионално тело или правног саветника ревизора, у вези постојања кршења закона и прописа, могућности постојања криминалне радње, могућим правним последицама и које следеће кораке, уколико су неопходни, ревизор треба да предузме.

Процена импликација услед идентификоване или могуће неусклађености (видети параграф 2422)

A2317. У складу са параграфом 2422, ревизор треба да размотри импликације идентификоване или могуће неусклађености са законима и прописима у односу на друге аспекте ревизије, укључујући ревизорову процену ризика и поузданост изјава руководства. Импликације конкретних случајева уочене или могуће неусклађености са законима и прописима ~~које је ревизор идентификовао, зависиће од односа између дела извршења и покушаја прикривања, ако је таквих покушаја било, од специфичних контролних поступака, као и од нивоа руководства или запослених појединаца који раде за ентитет или по налогу ентитета који су умешани, с посебним освртом на импликације које произилазе услед умешаности највишег руководства ентитета. Као што је назначено у параграфу 9, усклађеност ревизора са законима, регулативом или релевантним етичким захтевима може да пружи додатне информације које су релевантне са одговорностима ревизора у складу са параграфом 22.~~

A24. Примери околности које могу бити разлог да ревизор изврши процену импликације уочене или могуће неусклађености за поузданост писаних изјава руководства и, по потреби, лица овлашћених за управљање укључују следеће:

- Ревизор сумња или има доказе о учешћу или планираном учешћу руководства и, по потреби, лица овлашћених за управљање, у уоченој или могућој неусклађености.
- Ревизор је свестан да руководство и, по потреби, лица овлашћена за управљање имају сазнања о таквој неусклађености и, супротно законским или регулаторним захтевима, нису пријавили, или одобрили пријављивање питања одговарајућим овлашћеним органима у разумном временском периоду.

A1825. У одређеним околностима изузетним случајевима, ревизор може размотрити повлачење из ангажовања, у случајевима где је то ~~могуће у складу са дозвољеноприменљивим~~ законом или прописима, на пример када руководство или лица овлашћена за управљање не предузму корективне мере које ревизор сматра неопходним у датим околностима, или када идентификована или могућа неусклађеност намеће постављање питања у вези са интегритетом руководства или лица овлашћених за управљање чак и када неусклађеност са законима и прописима нема материјално значајан утицај на финансијске извештаје. При доношењу одлуке о повлачењу Ревизор може да сматра за сходно да обично тражи прибави правни савет да би донео одлуку да ли је прикладно да се повуче из ангажовања. Уколико повлачење из ангажовања није могуће, ревизор може размотрити алтернативне поступке, укључујући и опис неусклађености у ревизорском извештају у оквиру насуса у вези са осталим питањима. Када ревизор донесе одлуку да би било прикладно да се повуче из ангажовања, то не би била замена за испуњавање осталих обавеза прописаних законом, регулативом или релевантним етичким захтевима у погледу одговора на уочене или могуће неусклађености. Осим тога, параграф А8а

стандарда ISA 22⁰ указује на то да неки етички захтеви могу да захтевају од претходног ревизора да на захтев предложеног ревизора, достави информације о неусклађености са законима и регулативом новом ревизору.

Комуникација и Извештавање о идентификованој или могућој неусклађености

Потенцијалне импликације уочених или могућих неусклађености по извештај ревизора (видети параграфе 26-27)

A26. Идентификована или могућа неусклађеност са законима и регулативом се саопштава у извештају ревизора када ревизор модификује своје мишљење у складу са параграфима 26-28. У одређеним другим околностима, ревизор може да назначи постојање или сумњу у постојање неусклађености у извештају ревизора, на пример:

- Када ревизор има друге одговорности у погледу извештавања, уз одговорности које ревизор има у складу са ISA стандардима, као што је описано у параграфу 43 стандарда ISA 700 (ревидиран);
- Када ревизор одреди да је уочена или могућа неусклађеност кључно ревизијско питање у складу са ISA 70¹ осим ако се примењује параграф 14 тог ISA стандарда; или
- У посебним случајевима када руководство или лица овлашћена за управљање не предузимају корективне активности које ревизор сматра прикладним у датим околностима, а повлачење из ангажовања није могуће (види параграф A25), ревизор може да размотри додавање описа уочене или могуће неусклађености у пасус о осталим питањима у складу са ISA 706 (ревидиран).

A27. Законом или регулативом може бити спречено јавно обелодањивање неког конкретног питања од стране руководства, лица овлашћених за управљање или ревизора. На пример, законом или регулативом може да буде експлицитно забрањено саопштавање или нека друга активност која може да створи предубеђење у истрази идентификованих или претпостављених неусклађености коју спроводе одговарајући овлашћени органи, укључујући забрану упозоравања ентитета. Када ревизор намерава да саопшти информације о идентификованој или могућој неусклађености у извештају ревизора под околностима описаним у параграфу A26 или невезано са тим, такав закон или регулатива могу да имају импликације по способност ревизора да опише дато питање у извештају ревизора или да, у неким околностима, изда извештај ревизора. У појединим случајевима, ревизор може да размотри могућност тражења правног савета како би одредио прикладан правац деловања. Извештавање о уоченој или могућој неусклађености према регулаторним телима и органима власти према одговарајућем телу ван ентитета

(видети параграф 298)

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

A28. Извештавање одговарајућег надлежног тела ван ентитета о уоченом или могућем постојању неусклађености са законима и регулативом, може бити захтевано или прикладно у датим околностима, зато што:

- а) Закон, регулатива или релевантни етички захтеви захтевају од ревизора да поднесе извештај (видети параграф A29);
- б) Ревизор је утврдио да извештавање представља одговарајући корак као одговор на уочену или могућу неусклађеност у складу са релевантним етичким захтевима (видети параграф A30); или
- ц) Закон, регулатива или релевантни етички захтеви дају ревизору право да то учини (видети параграф A31).

A29. У неким правним системима, од ревизора може да се захтева законом, регулативом или релевантним етичким захтевима да у извештају наведе информације о уоченој или могућој неусклађености са законима одговарајућим надлежним телима ван ентитета. На пример, у неким

правним системима постоје законски захтеви који налажу да ревизор финансијске институције у свом извештају наведе информације о уоченој или могућој неусклађености са законима одговарајућим надзорним телима. Такође, погрешни искази могу бити узроковани неусклађеношћу са законима или регулативом, и у неким правним системима, од ревизора може да се захтева да поднесе извештај о погрешним исказима надлежном телу у случају када руководство или лица овлашћена за управљање не спроведу корективне активности.

A30. У осталим случајевима, релевантни етички захтеви могу захтевати од ревизора да утврди да ли извештавање о уоченој или могућој неусклађености са законима и регулативом одговарајућим надлежним телима ван ентитета представља прикладан одговор у датим околностима. На пример, IESBA Етички кодекс захтева да ревизор предузме кораке да одговори на уочену или могућу неусклађеност са законима и регулативом и утврди да ли су потребни даљи кораци, што може укључивати извештавање одговарајућим надлежним телима ван ентитета. У IESBA Етичком кодексу је објашњено да се такво извештавање не сматра кршењем обавезе чувања поверљивости информација у складу са IESBA Кодексом.

A31. Чак и ако закон, регулатива или релевантни етички захтеви не укључују захтеве који се односе на извештавање о уоченој или могућој неусклађености, они могу да обезбеду основу за ревизора да извештава одговарајућа надлежна тела изван ентитета. На пример, када врши ревизију финансијских извештаја финансијских институција, ревизор може имати право на основу закона или регулативе да са одговарајућим надзорним телом расправља о питањима као што су уочена или могућа неусклађеност са законима и регулативом.

A32. У другим околностима, извештавање одговарајућих надлежних органа изван ентитета о уоченој или могућој неусклађености са законима и регулативом, може бити спречено као последица обавезе ревизора да чува поверљивост података у складу са законом, регулативом или релевантним етичким захтевима.

A33. Утврђивање описано у параграфу 29 може да обухвата сложена разматрања и професионално просуђивање. Сходно томе ревизор може сматрати за сходно да се посаветује интерно (бна пример, у оквиру фирме или мреже) или на поверљивој основи са регулатором или професионалним телом (осим ако је то забрањено законом или регулативом или представља кршење обавезе чувања поверљивости информација). Ревизор такође може да размотри могућност тражења правног савета да би се упознао са опцијама које има ревизор и какве су професионалне или правне последице одређеног правца деловања.

Разматрања која су специфична за ентитете у јавном сектору

A3420. Ревизор јавног сектора може бити обавезан да о случајевима уоченој или могућој неусклађености са законима и прописима извести државне органе или да такве случајеве укључи у извештај ревизора.

Документација (видети параграф 2930)

A3524. Ревизорова документација о налазима у вези са идентификованим или могућим неусклађеностима са законима и прописима може укључивати на пример:

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

A36. Закон, регулатива или релевантни етички захтева могу такође да садрже додатне захтеве у погледу документације у вези са уоченом или могућом неусклађености са законима и регулативом.

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

¹SA 200, параграфи A53–A54.

¹SA 200, параграф 15.

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

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

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

¹SA 705 (ревидиран), параграфи 7 и 9

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

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

¹SA 700 (ревидиран), *Формирање мишљења и извештавање о финансијским извештајима*, параграф 4243.

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

²идети, на пример, Одељке 225.21 – 225.22 IESBA Кодекса.

²идети ISA 570 (ревидиран), *Начело сталности*

ISA 580, *Писане изјаве*, параграф 4.

¹SA 706, “Пасус којим се скреће пажња и пасус у вези са осталим питањима у извештају независног ревизора”, параграф 8.

ISA 220, Контрола квалитета ревизије финансијских извештаја

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

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

Видети, на пример, Одељак 225.29 и Одељке 225.33– 225.36 IESBA Кодекса

Видети, на пример, Одељак 140.7 и Одељке 225.35 IESBA Кодекса

Видети, на пример, Одељак 225.37 IESBA Кодекса