

ОКВИР ЗА КВАЛИТЕТ РЕВИЗИЈЕ: КЉУЧНИ ЕЛЕМЕНТИ КОЈИ КРЕИРАЈУ ОКРУЖЕЊЕ ЗА КВАЛИТЕТ РЕВИЗИЈЕ

Визија IAASB-а у погледу Оквира за квалитет ревизије

Циљеви Оквира за квалитет ревизије обухватају:

- Информисаност о кључним елементима квалитета ревизије.
- Подстицање кључних стејкхолдера да истраже начине за побољшање квалитета ревизије.
- Побољшање дијалога између кључних стејкхолдера о овој теми.

Одбор за међународне стандарде ревизије и уверавања (IAASB) очекује да ће Оквир генерисати дискусију и позитивне активности за постизање континуираног побољшања квалитета ревизије. Од ревизора се захтева да поштују релевантне стандарде ревизије и стандарде контроле квалитета у оквиру ревизијских фирми, као и етичке и друге регулаторне захтеве. Овај Оквир није замена за наведене стандарде, нити се њиме установљавају додатни стандарди или захтеви за спровођење ангажовања ревизије.

Предговор

Финансијске информације треба да буду релевантне, благовремене и поуздане да би испуниле потребе корисника. Национални закони и регулатива, као и стејкхолдери ентитета, често захтевају екстерну ревизију појединих елемената финансијских информација које треба да пруже корисницима поузданост да се информацијама може веровати. Да би екстерна ревизија испунила свој циљ, корисници финансијских извештаја који су били предмет ревизије морају поуздано знати да је ревизор радио према одговарајућем стандарду и да је спроведена „квалитетна ревизија“.

Израз „квалитет ревизије“ се често користи у расправама међу стејкхолдерима, у комуникацији са регулаторним телима, телима која постављају стандарде, ревизијским фирмама и у истраживањима и успостављању политика. Квалитет ревизије је комплексна тема и, као што је приказано у Прилогу 1, не постоји дефиниција или анализа која је универзално прихваћена.

Из овог разлога, Одбор за међународне стандарде ревизије и уверавања (IAASB) је развио Оквир за квалитет ревизије (Оквир) који описује факторе инпута, процеса и аутпута, који доприносе квалитету ревизије при ангажовању, показује значај адекватне интеракције међу стејкхолдерима и значај различитих контекстуалних фактора.

IAASB сматра да је овакав Оквир у јавном интересу будући да ће:

- Подстаћи националне ревизијске фирме, међународне мреже ревизијских фирми и професионалне рачуноводствене организације да размишљају о начину унапређења квалитета ревизије и бољем саопштавању информација о квалитету ревизије;
- Подићи ниво свести и разумевања међу стејкхолдерима о значајним елементима квалитета ревизије;
- Омогућити стејкхолдерима да препознају оне факторе који могу да заслужују приоритетну пажњу како би се побољшао квалитет ревизије. На пример, Оквир би могао да се користи за информисање лица овлашћених за управљање о квалитету ревизије и да их подстакне да размотре своје улоге у побољшању тог квалитета;
- Помоћи у постављању стандарда, како на међународном, тако и на националном плану. На пример, IAASB ће користити Оквир приликом ревидирања Међународног стандарда контроле квалитета (ISQC) ¹ и Међународних стандарда ревизије (ISA). Такође може помоћи Одбору за међународне етичке стандарде за рачуновође (IESBA) и Одбору за међународне образовне рачуноводствене стандарде (IAESB) у разматрању побољшања њихових меродавних саопштења;
- Омогућити дијалоге и ближу сарадњу између IAASB и кључних стејкхолдера, као и кључних стејкхолдера међу собом;
- Подстаћи академска истраживања о овој теми; и
- Помоћи студентима ревизије да боље разумеју основна начела професије којој желе да се придруже.

САДРЖАЈ

Страна

Преглед	5
1 Фактори инпута***	10
2 Фактори процеса	13
3 Фактори аутпута***	14
4 Кључне интеракције у оквиру “ланца” финансијског извештавања	21
5 Контекстуални фактори	28

Прилог 1 Комплексност дефинисања квалитета ревизије

Прилог 2 Квалитативне одлике фактора инпута и процеса

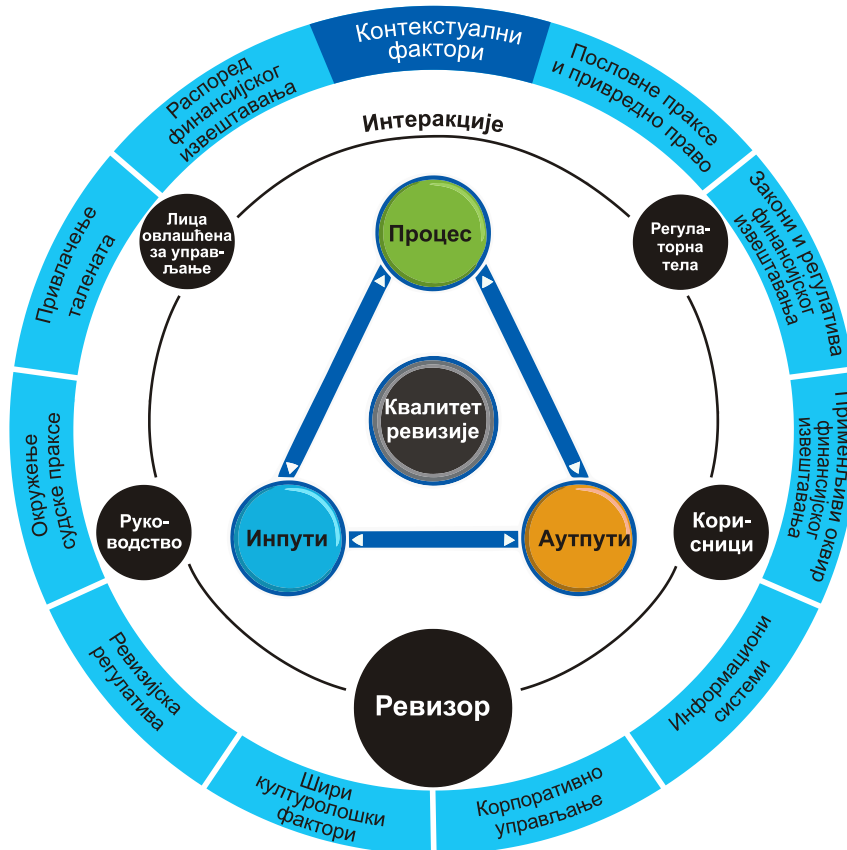
Преглед

1. Израз **квалитет ревизије** обухвата кључне елементе који креирају окружење у којем се максимизира вероватноћа да се квалитетне ревизије спроводе на доследној основи.
2. Циљ ревизије финансијских извештаја је да ревизор формира мишљење о финансијским извештајима на бази прибављања довољно одговарајућих доказа о томе да ли финансијски извештаји не садрже материјално значајне погрешне исказе и да изда извештај у складу са налазима ревизије.
Квалитетна ревизија је она коју остварује тим на ангажовању који је:
 - Исполио одговарајуће вредности, етику и ставове;
 - Довољно информисан, вешт и искусан и имао је довољно времена за обављање рада ревизије;
 - Примењивао ригорозан процес ревизије и процедуре контроле квалитета који су усклађени са законом, регулативом и применљивим стандардима;
 - Обезбедио корисне и благовремене извештаје; и
 - Адекватно сарађивао са релевантним стејкхолдерима.
3. Одговорност за спровођење квалитетних ревизија финансијских извештаја припада ревизорима. Међутим, квалитет ревизије се најбоље постиже у окружењу у којем постоји подршка од свих учесника у ланцу финансијског извештавања и одговарајућа интеракција међу њима.
4. Оквир има за циљ подизање свести о кључним елементима квалитета ревизије, чиме се ревизори, ревизијске фирме и други стејкхолдери подстичу да се преиспитају да ли могу да учине више како би повећали квалитет ревизије у својим конкретним окружењима.
5. Оквир се примењује на ревизије свих ентитета без обзира на њихову величину, природу, и комплексност. Такође се примењује на све ревизијске фирме без обзира на њихову величину, укључујући ревизијске фирме које су део мреже или удружења. Међутим, одлике квалитета ревизије које су описане у овом Оквиру разликују се по значају и утичу на квалитет ревизије на различите начине.
6. Од ревизора се захтева да буду усклађени са релевантним стандардима ревизије и стандардима контроле квалитета за ревизијске фирме, као и етичким и другим регулаторним захтевима. Конкретно, ISQC ¹ се односи на одговорности фирме за њен систем контроле квалитета за ревизије. Оквир није замена за овакве стандарде, нити успоставља додатне стандарде или обезбеђује процедуралне захтеве за спровођење ангажовања ревизије.
7. Иако на квалитет појединачне ревизије утичу инпути, процеси, аутпути и интеракције који су описани у овом Оквиру, Оквир за квалитет ревизије, сам по себи, није довољан за сврхе процене квалитета појединачне ревизије. Разлог је у томе што је неопходно детаљно размотрити питања као што су природа, време и обим ревизијских доказа који су прибављени као одговор на ризике од материјално погрешних исказа у одређеном ентитету, адекватност релевантних ревизијских

просуђивања и усклађеност са релевантним стандардима.

8. У овом Оквиру разликујемо следеће елементе:
 - а. Инпуте
 - б. Процес
 - ц. Аутпуте
 - д. Кључне интеракције у оквиру ланца снабдевања за финансијско извештавање
 - е. Контекстуалне факторе

Оквир може да се илуструје као што следи:



Инпути

9. Инпути се групишу у следеће факторе инпута:
 - а., Вредности, етика и ставови ревизора, на које, са друге стране, утиче култура која преовлађује у ревизијској фирми; и
 - б. Знање, вештине и искуство ревизора и време које им се додељује за спровођење ревизије.
10. У оквиру ових фактора, квалитативне одлике се додатно организују у оне које се директно примењују на:
 - а. Нивоу ангажовања ревизије;
 - б. Нивоу ревизијске фирме и стога индиректно на све ревизије које предузима та ревизијска фирма; и
 - ц. Националном (или законодавном) нивоу и стога индиректно на све ревизијске фирме које раде у тој земљи и ревизије које оне врше.
11. Прилог 2 детаљније описује квалитативне одлике фактора инпута за нивое ангажовања, фирме и национални ниво.
12. На инпуте за квалитет ревизије утицаће контекст у којем се спроводи ревизија, интеракције са кључним стејхолдерима и аутпути. На пример, закони и регулатива (контекст) могу захтевати специфичне извештаје (аутпут) који утичу на вештине (инпут) које се користе.

Процес

13. Ригорозност процеса ревизије и процедура контроле квалитета утичу на квалитет ревизије. У

прилогу 2 детаљније су описане квалитативне одлике овог фактора процеса за нивое ангажовања, фирме и национални ниво.

Аутпути

14. Аутпути обухватају извештаје и информације које формално припрема и презентује једна страна за другу, као и аутпуте који произилазе из ревизијског процеса, а који генерално нису видљиви онима изван организације која је предмет ревизије. На пример, они могу обухватати побољшања пракси финансијског извештавања ентитета и интерних контрола над финансијским извештавањем, што може бити резултат налаза ревизора.

15. Аутпути из ревизије често се одређују према контексту, укључујући законодавне захтеве. Мада поједини стејкхолдери могу да утичу на природу аутпута, други имају мање утицаја. Штавише, за неке стејкхолдере, као што су инвеститори у котираним компанијама, извештај ревизора је примарни аутпут.

Кључне интеракције у оквиру ланца финансијског извештавања

16. Иако сваки појединачни стејкхолдер у ланцу финансијског извештавања има значајну улогу у подржавању финансијског извештавања високог квалитета, начин на који стејкхолдери комуницирају може имати одређени утицај на квалитет ревизије. На ове интеракције, укључујући формалну и неформалну комуникацију, утицаће контекст у којем се спроводи ревизија што омогућава постојање динамичног односа између инпута и аутпута. На пример, дискусије између ревизора и комитета за ревизију котиране компаније у фази планирања могу утицати на коришћење специјализованих вештина (инпута) и форме и садржине ревизоровог извештаја за лица овлашћена за управљање (аутпут). Супротно томе, за компаније које су у приватном власништву, такође може постојати блиска повезаност са власницима током трајања ревизије. У оваквим околностима, могу постојати честе неформалне комуникације, које доприносе квалитету ревизије.

Контекстуални фактори

17. Постоји низ фактора повезаних са окружењем – или контекстом – као што су закони и регулатива и корпоративно управљање, који потенцијално могу да утичу на природу и квалитет финансијског извештавања, и, директно или индиректно, на квалитет ревизије. Када је прикладно, ревизори реагују на ове факторе приликом утврђивања најбољег начина за прибављање довољно адекватних ревизијских доказа.

1. Фактори инпута

1. Квалитетне ревизије подразумевају ревизоре који:

- Испољавају одговарајуће вредности, етику и ставове; и
- Поседују довољно знања, вештина и искуства и додељено им је довољно времена за обављање ревизијског рада.

2. Доле су описане кључне одлике које утичу на квалитет ревизије. Ове одлике примењују се на нивоу ангажовања ревизије, на нивоу ревизијске фирме и на националном (или законодавном) нивоу. Свака одлика и ниво описани су засебним одељцима.

1.1 Вредности, етика и ставови – Ниво ангажовања

(видети параграфе 2-16 Прилога 2)

3. Партнер у ангажовању ревизије^е је одговоран за ангажовање ревизије и стога је директно одговоран за квалитет ревизије. Поред преузимања одговорности за спровођење ревизије, партнер у ангажовању ревизије има кључну улогу у обезбеђивању да тим на ангажовању испољава вредности, етику и ставове који су неопходни да подрже квалитетну ревизију.

Кључне одлике су:

- Тим на ангажовању препознаје: да је ревизија спроведена у интересу шире јавности; и значај усклађености са етичким захтевима.
- Тим на ангажовању испољава објективност и интегритет.
- Тим на ангажовању је независан.
- Тим на ангажовању испољава професионалну оспособљеност и дужну пажњу.
- Тим на ангажовању испољава професионални скептицизам.

1.2 Вредности, етика и ставови – ниво фирме

(видети параграфе 17-32 Прилога 2)

4. Култура ревизијске фирме има значајан утицај на вредности, етику и ставове партнера у ревизији и других чланова тима на ангажовању зато што окружење у којем ради тим на ангажовању може значајно да утиче на начин размишљања партнера и особља и самим тим на начин на који испуњавају своје одговорности. Иако је ревизија осмишљена да заштити јавни интерес, ревизијске фирме су често комерцијални ентитети. Култура сваке фирме представља значајан фактор у одређивању како њени партнери и особље раде у јавном интересу истовремено остварујући комерцијалне циљеве фирме.

5. Кључне одлике у погледу креирања културе у којој се вреднује квалитет ревизије су:

- Постојање управљачких уређења којима се успоставља одговарајућа „смерница са врха“ и која имају за циљ да заштите независност фирме.
- Неопходне личне карактеристике се промовишу путем система похвале и награђивања који подржавају квалитет ревизије.
- Фирма наглашава значај обезбеђивања партнерима и особљу могућности за континуирани професионални развој и приступа техничкој подршци високог квалитета.
- Фирма промовише културу консултовања о спорним питањима.
- Постоје ригорозни системи за доношење одлука о прихватању и наставку сарадње са клијентима.

1.3 Вредности, етика и ставови – национални ниво

(видети параграфе 33-40 Прилога 2)

6. Националне ревизијске регулаторне активности имају значајан утицај на културу унутар фирми и вредности, етику и ставове партнера у ревизији и других чланова тима на ангажовању.

Кључне одлике су:

- Прописани су етички захтеви који јасно дефинишу основне етичке принципе и специфичне захтеве који се примењују.
- Регулаторна тела, национална тела за постављање стандарда и професионалне рачуноводствене организације активно обезбеђују да су етички принципи јасни и да се доследно примењују.
- Информације које су релевантне за одлуке о прихватању клијента размењују се међу ревизијским фирмама.

1.4 Знање, вештине, искуство и време – ниво ангажовања

(видети параграфе 41-58, Прилога 2)

7. Партнер у ангажовању ревизије има одговорност да се увери да тим на ангажовању колективно поседује одговарајуће компетенције и да тим има довољно времена како би могао да прибави довољно ревизијских доказа пре издавања ревизијског мишљења.

8. Кључне одлике су:

- Партнери и особље имају неопходне компетенције.
- Партнери и особље разумеју пословање ентитета.
- Партнери и особље доносе разумна просуђивања.
- Партнер на ангажовању ревизије активно учествује у процени ризика, планирању, надгледању и прегледу обављеног рада.
- Особље које спроводи детаљни ревизијски рад „на терену“ има довољно искуства, њихов рад се адекватно усмерава, надгледа и награђује, и постоји разуман степен сталности особља.
- Партнери и особље имају довољно времена за ефективно спровођење ревизије.
- Партнер у ангажовању ревизије и други искусни чланови тима на ангажовању на располагању су руководству и лицима овлашћеним за управљање.

1.5 Знање, вештине, искуство и време – ниво фирме

(видети параграфе 59-70 Прилога 2)

9. Политике и процедуре ревизијске фирме утицаће на неопходно знање и искуство партнера у ангажовању ревизије и других чланова тима на ангажовању, као и на време које им је на располагању за предузимање неопходног ревизијског рада. Кључне одлике су:

- Партнери и особље имају довољно времена да се баве комплексним питањима када се појаве.
- Тимови на ангажовању су адекватно структурирани.
- Партнери и више особље врше благовремене процене мање искусног особља као и одговарајуће подучавање или обуке „на лицу места“.
- Партнерима и особљу се пружа довољно обуке о ревизији, рачуноводству и, по потреби, о специјализованим питањима привредне гране.

1.6 Знање, вештине, искуство и време – национални ниво

(видети параграфе 71-80, Прилога 2)

10. Националне активности могу да утичу на оспособљеност ревизора. Кључне одлике су:

- Постоји строго уређење за издавање лиценци ревизијским фирмама/појединачним ревизорима.
- Захтеви у погледу едукације су јасно дефинисани, за обуке постоје адекватни ресурси и ефективне су.
- Уређено је информисање ревизора о текућим питањима и обезбеђивање обуке за њих у погледу нових рачуноводствених, ревизијских или регулаторних захтева.
- Ревизијска професија је добро позиционирана како би привукла и задржала појединце са одговарајућим квалитетима.

2. Фактори процеса

11. Квалитетне ревизије обухватају ревизоре који примењују строге процесе ревизије и процедуре контроле квалитета који су усклађени са законима, регулативом и применљивим стандардима.

2.1 Процес ревизије и процедуре контроле квалитета

– ниво ангажовања (видети параграфе 81-93 Прилога 2)

12. Ревизије треба да буду спроведене у складу са стандардима ревизије и подложни су процедурама контроле квалитета фирме које су у складу са стандардом ISQC 1. Они обезбеђују основу за дисциплиновани приступ процене ризика, планирање и спровођење ревизијских процедура и коначно формирање и изражавање мишљења. Понекад, методологије и интерне политике и процедуре ревизијских фирми обезбеђују конкретније упутство о питањима као што су ко предузима одређене активности, захтеви у погледу интерних консултација и формати документације.

13. Иако стандарди ревизије и методологија ревизијске фирме обликују процес ревизије, начин на који ће се тај процес примењивати у пракси, биће прилагођен одређеној ревизији. Кључне одлике су:

- Тим на ангажовању је усклађен са стандардима ревизије, релевантним законима и регулативом и са процедурама контроле квалитета фирме.
- Тим на ангажовању адекватно користи информациону технологију.
- Постоји ефективна интеракција са другима који учествују у ревизији.
- Постоје адекватни договори са руководством у циљу постизања ефективног и ефикасног процеса ревизије.

2.2 Процес ревизије и процедуре контроле квалитета – ниво фирме (видети параграфе 94-111, Прилога 2)

14. Политике и процедуре ревизијске фирме утицаће на процес ревизије. Кључне одлике које доприносе квалитету ревизије су:

- Ревизијска методологија се прилагођава развоју професионалних стандарда и налазима интерних прегледа контроле квалитета и екстерних инспекција.
- Ревизијска методологија подстиче појединачне чланове тима да примењују професионални скептицизам и примењују адекватно професионално просуђивање.
- Методологија захтева ефективан надзор и преглед рада ревизије.
- Методологија захтева одговарајућу ревизијску документацију.
- Установљене су ригорозне процедуре контроле квалитета и квалитет ревизије се прати, и предузимају се одговарајуће потребне мере.
- Када је неопходно, предузимају се ефективни прегледи контроле квалитета ангажовања (EQCR).

2.3 Процес ревизије и процедуре контроле квалитета

– национални ниво (видети параграфе 112-119, Прилога 2)

15. Националне ревизијске регулаторне активности могу да утичу на процес ревизије.

16. Одбор за међународне стандарде ревизије и уверавања (IAASB) објављује Међународне стандарде ревизије (ISA). Одбор за међународне етичке стандарде за рачуновође (IESBA) поставља етичке стандарде високог квалитета за професионалне рачуновође путем развијања строгог, међународно признатог Етичког кодекса за професионалне рачуновође. Одбор за међународне стандарде едукације за рачуновође (IESBA) развија и унапређује професионалну рачуноводствену едукацију – обухватајући техничку стручност, као и професионалне вештине, вредности, етику и ставове за професионалне рачуновође – путем доношења Међународних стандарда едукације (IES). Ови стандарди широм су усвојени на националном нивоу. Кључне одлике су:

- Доносе се стандарди ревизије и други стандарди који разјашњавају основне циљеве као и специфичне захтеве који се примењују.
- Тела која су одговорна за екстерне инспекције ревизије узимају у обзир релевантне одлике квалитета ревизије, како унутар ревизијских фирми тако и у појединачним ангажовањима ревизије.
- Постоје ефективни системи за истраживање навода о неуспелим ревизијама и предузимање дисциплинских мера по потреби.

3. Фактори аутпута

17. Различити стејкхолдери добијају различите аутпуте од ревизије. Ови аутпути ће се вероватно процењивати у погледу њихове корисности и благовремености и посматраће се као аспекти квалитета ревизије. Они такође могу:

- Обезбедити шири увид у квалитет ревизије. На пример, извештаји од регулаторних тела за ревизију вероватно ће описати недостатке који су идентификовани у активностима инспекције; и
- Директно утицати на квалитет ревизије. На пример, поседовање специфичне одговорности извештавања о одређеном питању, као што је ефективност интерних контрола, може резултирати озбиљнијим радом у тој области.

18. Поједини стејкхолдери, нарочито руководство, лица овлашћена за управљање, и нека регулаторна тела, имају директнији увид у одређене инпуте квалитета ревизије и стога су у бољем положају да их процењују, макар јединим делом. Аутпути од ових других стејкхолдера, на пример, информације које обезбеђују комитети за ревизију, могу обезбедити корисне информације о квалитету ревизије екстерним корисницима.

19. Релевантни аутпути могу да обухватају:

Ниво	Аутпути
3.1 Ниво ангажовања	<p>Од ревизора</p> <p>3.1.1 Извештаји ревизора корисницима финансијских извештаја који су били предмет ревизије</p> <p>3.1.2 Извештаји ревизора лицима овлашћеним за управљање</p> <p>3.1.3 Извештаји ревизора руководству</p> <p>3.1.4 Извештаји ревизора финансијским и регулаторним телима финансијског сектора</p> <p>Од ентитета</p> <p>3.1.5 Финансијски извештаји који су били предмет ревизије</p> <p>3.1.6 Извештаји од лица овлашћених за управљање, укључујући комитете за ревизију</p> <p>Од регулаторних тела за ревизију</p> <p>3.1.7 Регулаторна тела која обезбеђују информације о појединачним ревизијама</p>
3.2 Ниво фирме и национални ниво	<p>Од ревизијске фирме</p> <p>3.2.1 Извештаји о транспарентности</p> <p>3.2.2 Годишњи и други извештаји</p> <p>Од регулаторних тела за ревизију</p> <p>3.2.3 Обезбеђивање заједничког становишта о резултатима инспекција ревизијских фирми</p>

3.1 Аутпути – Ниво ангажовања

3.1.1 *Извештаји ревизора корисницима финансијских извештаја који су били предмет ревизије*

20. Примарни аутпут ревизије је мишљење ревизора које обезбеђује корисницима поверење у поузданост финансијских извештаја који су били предмет ревизије. За већину корисника, одсуство модификованог мишљења ревизора је значајан показатељ о поузданости финансијских информација. На вредност овог показатеља може утицати низ фактора, укључујући репутацију ревизијске фирме^е која је спровела ревизију, као и претпоставка о ефективности примењеног процеса ревизије.

21. Извештај ревизора обезбеђује ревизору могућност да пружи информације које ће

корисницима дати увид у рад и налазе ревизора, а самим тим и у квалитет обављене ревизије. Међутим, ревизори не користе увек ову могућност, и извештај ревизора је, током година, стандардизован. Осим у околностима када је мишљење ревизора модификовано, обично се не обезбеђују информације о раду и налазима ревизора.

22. Поред проширивања информација које су садржане у извештају ревизора, његова корисност може такође да се повећа ако садржи додатно уверавање о специфичним питањима како то захтевају закон или регулатива. У појединим случајевима, овакво уверавање може да се обезбеди без проширења делокруга ревизије (на пример, потврдом да је руководство обезбедило ревизору све захтеване информације и објашњења). У другим случајевима, делокруг ревизије неопходно је проширити (на пример, обезбеђивање уверавања о ефикасности интерних контрола над финансијским извештавањем).

23. Више информације о ревизији обично обезбеђују ревизори јавног сектора било у главном извештају ревизора или у допунском извештају који је доступан јавности. Поред тога, ревизори јавног сектора понекад обављају свој рад у окружењу које даје грађанима приступ званичним документима. Ова слобода информација може имати за резултат то да ревизор у јавном сектору обелодани детаљније информације о својим ревизијама, на пример, о пословним ризицима и интерним контролама ентитета.

3.1.2 *Извештаји ревизора лицима овлашћеним за управљање*

24. Стандарди ревизије обично захтевају од ревизора да благовремено комуницира са лицима овлашћеним за управљање о специфичним питањима. На пример, ISA захтевају комуникацију о:

- Одговорностима ревизора.
- Планираном делокругу и времену ревизије.
- Информацијама о претњама по објективност ревизора и повезаним заштитним мерама које су примењене.
- Значајним налазима ревизије.

25. Оваква питања често су обухваћена писаним извештајима за лица овлашћена за управљање. Међутим, очекује се да захтеви стандарда ревизије подстакну шире и обимније разговоре између ревизора и лица овлашћених за управљање. Лица овлашћена за управљање вероватно ће проценити вредност и време писаних извештаја и мање формалних комуникација приликом разматрања укупног квалитета ревизије.

26. У погледу квалитета и корисности комуникације, лица овлашћена за управљање могу нарочито да вреднују комуникацију ревизора која обезбеђује:

- Објективни увид у погледу перформанси руководства при испуњавању одговорности за припрему финансијских извештаја;
- Увид у праксе финансијског извештавања ентитета, укључујући рад интерних контрола;
- Препоруке за побољшање процеса извештавања ентитета; и
- Информације које им омогућавају да ефикасно испуњавају своје одговорности у погледу управљања.

3.1.3 *Извештаји ревизора руководству*

27. Током трајања ревизије, ревизор ће такође имати обимну комуникацију са руководством. Велики број ових комуникација биће неформалне, али ревизор може одлучити, или руководство може захтевати, да ревизор формализује своја запажања у писаном извештају. У оваквим околностима, руководство ће вероватно ставити акценат на ученој вредности и времену оваквих извештаја приликом разматрања укупног квалитета ревизије.

28. Поред комуникације о питањима финансијског извештавања, руководство може нарочито вредновати:

- Увиде у, одређене области пословања и системе ентитета;
- Запажања о регулаторним питањима и препоруке за њихово побољшање; и
- Глобална становишта о значајним индустријским питањима или трендовима.

29. Руководству, нарочито мањих ентитета, у којима ресурси могу бити ограничени, могу бити драгоцени пословни савети ревизора. У оваквим околностима, ревизор мора да буде упознат са претњама по основу независности које се могу појавити.

3.1.4 *Извештаји ревизора (пруденцијалним) регулаторним телима финансијског и банкарског*

сектора

30. Национални закони или регулатива могу захтевати да ревизор комуницира са регулаторним телима финансијског и банкарског сектора, било редовно или у специфичним околностима.

Национални захтеви се разликују, али могу да обухватају:

- Пружање уверавања о аспектима процеса финансијског извештавања, на пример, о интерној контроли.
- Извештавање о питањима за која регулаторна тела сматрају да ће им бити од материјалног значаја.
- Извештавање о незаконитим поступцима, укључујући сумње на прање новца.

31. У оваквим околностима, регулаторна тела ће вероватно ставити акценат на уочену вредност и време оваквих извештаја, приликом разматрања укупног квалитета ревизије.

3.1.5 *Финансијски извештаји који су били предмет ревизије*

32. Уверавање повећава кредибилитет финансијског извештавања и потенцијално води ка побољшању квалитета финансијског извештавања. На пример, ревизија може резултирати уношењем измена у нацрт финансијских извештаја од стране руководства. Ове измене могу бити квантитативне или квалитативне природе, као што су појашњења или обелодањивања у напоменама финансијских извештаја. Иако овакве измене корисницима обично нису транспарентне, суочени са нечим што перципирају као финансијске извештаје високог квалитета, корисници могу закључити да је обављена квалитетна ревизија. И супротно ће сигурно бити случај, то јест, суочени са финансијским извештајима који садрже математичке грешке, недоследности и обелодањивања која је тешко разумети, у одсуству квалификованог извештаја ревизора, корисници могу закључити да је обављена ревизија лошег квалитета.

33. У појединим законским системима, од ентитета се захтева да преправе финансијске извештаје који су били предмет ревизије код којих је откривено да садрже материјално значајне погрешне исказе. Потреба да ентитет преправи своје финансијске извештаје може, у зависности од разлога преправљања, узроковати да корисници сматрају да ревизија није успела.

3.1.6 *Извештаји лица овлашћених за управљање,*

укључујући комитете за ревизију

34. У великом броју земаља, лица овлашћена за управљање – конкретно, комитети за ревизију котираних компанија – имају специфичне одговорности за степен надзора ревизора или аспеката процеса ревизије. Иако ће корисници вероватно закључити да активно учествовање комитета за ревизију високог квалитета има позитиван утицај на квалитет ревизије, постоји значајна варијабилност у степену у којем комитети за ревизију комуницирају са корисницима и начину на који су испунили ове одговорности.

35. Потпуније обелодањивање активности комитета за ревизију потенцијално може да користи и стварном квалитету ревизије и перцепцији тог квалитета од стране корисника. Сходно томе, поједине земље активно испитују да ли да укључе више информација у годишње извештаје о активностима комитета за ревизију у погледу екстерне ревизије.

3.1.7 *Регулаторна тела пружају информације о појединачним ревизијама*

36. У појединим земљама, регулаторна тела за ревизију стављају на располагање резултате инспекција појединачних ревизија релевантним комитетима за ревизију иако овакве информације обично нису доступне јавности.

3.2 Аутпути – Ниво фирме и национални ниво

3.2.1 *Извештаји о транспарентности*

37. Ревизијске фирме могу пружати генеричке информације о квалитету ревизије. Велики број земаља увео је захтеве да ревизијске фирме обезбеђују извештаје о транспарентности који пружају информације о управљачким и системима контроле квалитета ревизијске фирме. Стављање оваквих информација на располагање јавности може помоћи оним корисницима финансијских извештаја који су били предмет ревизије који нису повезани са ревизијским процесом да разумеју карактеристике појединачних ревизијских фирми и покретача квалитета ревизије у тим фирмама. У случајевима када кључни стејкхолдери не могу директно да процене квалитет ревизије, ове информације могу помоћи ентитетима у одабиру нове ревизијске фирме.

38. Извештаји о транспарентности такође пружају могућност да се ревизијске фирме истакну тако што ће нагласити одређене аспекте својих политика и приступа ревизији и самим тим бити конкурентне у погледу аспеката квалитета ревизије. Објављивање информација, на пример, о процесима и праксама фирме за контролу квалитета, за обезбеђивање независности, и о њеном

управљању, обезбеђује очигледан подстицај свима у оквиру ревизијске фирме да испуне обавезе фирме „у слову и духу“.

3.2.2 Годишњи и други извештаји

39. Поједине ревизијске фирме објављују годишње извештаје. Годишњи извештаји пружају могућност да ова тела опишу кључне показатеље перформанси у погледу квалитета ревизије и иницијативе које се предузимају за његово повећање. Овакве информације могу им помоћи да се разликују међу собом по квалитету ревизије.

40. Поред тога, тела за ревизију јавног сектора могу објављивати друге извештаје који изводе опште закључке из низа ревизија које предузимају, идентификујући уобичајене недостатке у управљању, рачуноводству и извештавању. Ови извештаји могу обухватати препоруке за измене у општим законима и регулативи које се односе на државне ентитете.

3.2.3 Обезбеђивање заједничког становишта

о резултатима инспекција ревизијских фирми

41. У великом броју земаља, регулаторна тела за ревизију годишње извештавају о исходу активности ревизијске инспекције. Ниво детаљности који се пружа у оваквим извештајима се разликује. У неким земљама, извештаји збирно представљају резултате инспекција свих ревизијских фирми; у другим земљама, извештаји се објављују за појединачне ревизијске фирме.

42. Објављивање извештаја инспекције за појединачне ревизијске фирме може имати значајну улогу у побољшању квалитета ревизије, укључујући перцепцију квалитета ревизије од стране кључних стејкхолдера (нарочито инвеститора и корисника извештаја ревизије). Ставови око питања да ли је корисно регулаторним телима за ревизију да јавно извештавају о инспекцијама појединачних ревизијских фирми су подељени. Неки сматрају да ће обезбеђивање транспарентности о налазима инспекције који се односе на појединачне ревизијске фирме помоћи лицима овлашћеним за управљање у испуњавању њихових одговорности, и да ће имати позитиван утицај на квалитет ревизије путем давања подстицаја фирмама да покажу побољшања из године у годину у квалитету свог рада. Други сматрају да јавно извештавање о налазима који су специфични за одређену ревизијску фирму могу узроковати да ревизијска фирма усвоји дефанзивнији приступ реаговања на налазе инспекција а на штету квалитета ревизије.

4. Кључне интеракције у оквиру ланца финансијског извештавања

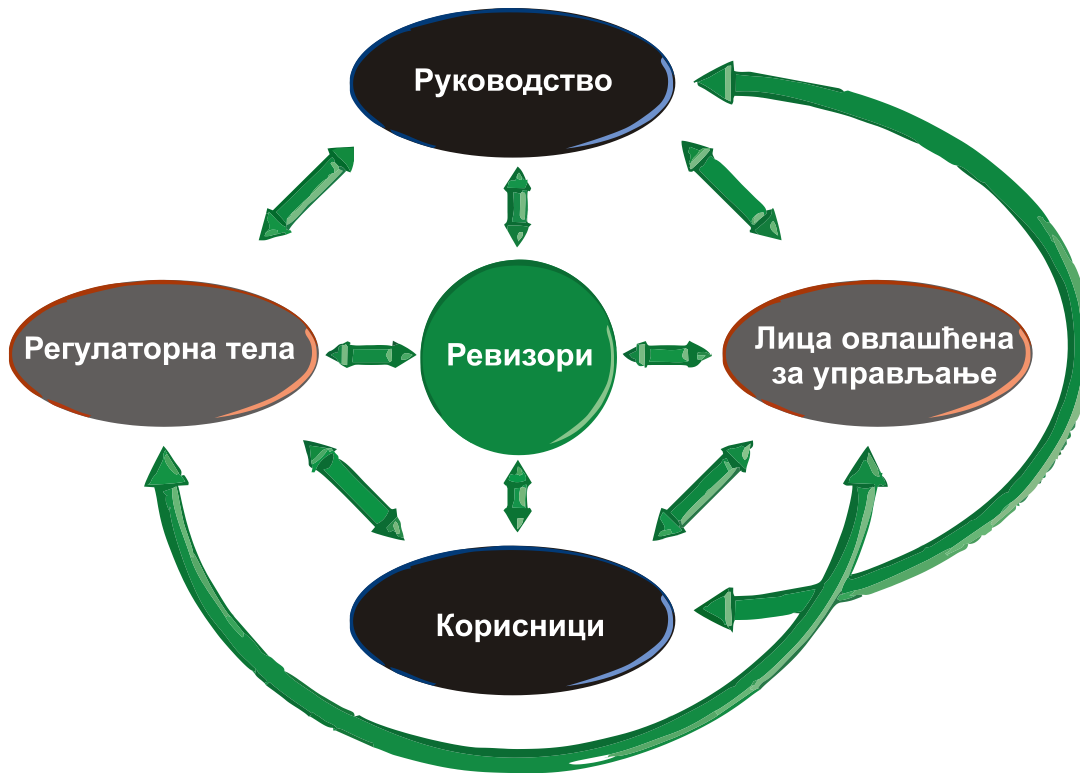
43. У извештају за 2008. годину, *Ланац финансијског извештавања: тренутне перспективе и правци*. Међународне федерације рачуновођа (IFAC) ланац финансијског извештавања описан је као скуп „људи и процеса који учествују у припреми, одобравању, ревизији, анализи и коришћењу финансијских извештаја.“

44. IFAC је уочио да све карике у ланцу треба да буду високог квалитета и уско повезане да би омогућиле финансијско извештавање високог квалитета. Иако свака појединачна карика у ланцу снабдевања има важну улогу у подржавању финансијског извештавања високог квалитета, природа веза или интеракција, између карика може имати одређени утицај на квалитет ревизије.

45. Управо кроз ове интеракције, укључујући формалну и неформалну комуникацију, учесници у ланцу могу да утичу на понашање и ставове других и да на тај начин допринесу побољшању квалитета ревизије. На природу и обим интеракција утицаће циљеви појединаца који учествују и контекст у којем се интеракције догађају.

46. Интеракције које су описане у наредним одељцима су интеракције један-на-један. Међутим, могу постојати користи по квалитет ревизије када се ревизори и стејкхолдери састану како би дискутовали о питањима која су релевантна за квалитет ревизије.

47. Неке од значајнијих интеракција^a у погледу квалитета ревизије описани су доле.



4.1 Интеракције између ревизора и руководства^a

48. Руководство је одговорно за састављање финансијских извештаја и за интерну контролу која је неопходна да би се обезбедило да су информације за састављање финансијских извештаја поуздане и доступне на благовременој основи. Руководство је такође одговорно за обезбеђивање да су финансијски извештаји у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања и, где је релевантно, представљају основне трансакције и догађаје на начин којим се постиже истинит приказ.

49. Потпун и благовремени приступ релевантним информацијама и појединцима како унутар тако и изван ентитета помаже ревизору у прикупљању ревизијских доказа. Отворен и конструктиван однос помаже ревизору да идентификује, процени и одговори на ризике од материјално погрешних исказа, нарочито у погледу комплексних или неуобичајених трансакција или питања која укључују значајно просуђивање или неизвесност. У одсуству сарадње и отвореног дијалога, мало је вероватно да квалитетна ревизија може ефикасно да се спроведе.

50. Како би се допринело ефикасности ревизије, у раној фази ревизије, ревизор ће вероватно разматрати потребе у погледу информација са руководством и усагласиће се око адекватног распореда. Ревизор ће такође вероватно да разматра налазе ревизије са руководством по њиховом настанку да би руководство могло благовремено да обезбеди објашњења или да предузме додатну анализу по потреби.

51. Отворен и конструктиван однос између ревизора и руководства такође помаже у креирању окружења у којем руководству могу користити ревизорова запажања о питањима као што су:

- Могућа побољшања пракси финансијског извештавања ентитета.
- Могућа побољшања у интерној контроли над финансијским извештавањем.
- Нови захтеви у погледу финансијског извештавања.
- Становишта о индустријским питањима.
- Запажања о законским и регулаторним питањима.

52. Отворен и конструктиван однос између ревизора и руководства мора да се разликује од односа претеране фамилијарности, који може да се јави када ревизори проводе дуже периоде током године код истог клијента ревизије. Од кључног је значаја за квалитет ревизије да ревизори задрже став скептицизма и објективности и да су спремни да доведу у питање поузданост информација које

су им дате.

4.2 Интеракције између ревизора и лица овлашћених за управљање

53. Лица овлашћена за управљање су одговорна за надгледање стратешког правца ентитета и његових обавеза повезаних са одговорношћу. Ово обухвата надгледање процеса финансијског извештавања ентитета. У котираним компанијама и другим великим ентитетима, велики део рада који је повезан са надгледањем процеса финансијског извештавања ентитета често предузима комитет за ревизију.

54. Ефективна двосмерна комуникација са ревизорима може да помогне лицима овлашћеним за управљање у испуњавању њихових одговорности. Конкретно, лицима овлашћеним за управљање могу користити ревизорова становишта о питањима као што су ризици по основу финансијског извештавања са којима се ентитет суочио, главне области просуђивања руководства у финансијским извештајима, и увид у квалитет процеса финансијског извештавања ентитета укључујући недостатке у његовим интерним финансијским контролама. Ове информације могу помоћи лицима овлашћеним за управљање у циљу доношења закључка о истинитом приказу финансијских извештаја, нарочито ако је ревизор изразио забринутост на коју руководство није одговорило.

55. Од ревизора се захтева да комуницира са лицима овлашћеним за управљање (укључујући комитет за ревизију када постоји) о питањима везаним за планирање и значајним налазима. Понекад је ефективна комуникација омогућена ако се макар један састанак, или део састанка организује без присуства руководства. За мање ентитете комуникација између ревизора и лица овлашћених за управљање вероватно ће бити учесталија и мање формална.

56. Лица овлашћена за управљање такође су у позицији да утичу на квалитет ревизије путем:

- Обезбеђивања мишљења о ризицима по основу финансијског извештавања и областима пословања која захтевају нарочиту пажњу ревизије;
- Разматрања да ли ће довољно ревизијских ресурса бити додељено за ефективно обављање ревизије и да ће накнада за извршење ревизије то поштено одразити;
- Разматрања питања независности и процене њиховог решавања;
- Процене начина на који је руководство оспорено од стране ревизора, током ревизије, нарочито у погледу процене ризика од криминалних радњи, процена и претпоставки руководства и избора рачуноводствених политика; и
- Креирања окружења у којем руководство није отпорно на оспоравање од стране ревизора и није претерано дефанзивно приликом разматрања тешких или спорних питања.

4.3 Интеракције између ревизора и корисника финансијских извештаја

57. У појединим земљама, регулаторни оквир обезбеђује корисницима могућност да сарађују, у одређеном степену, са ревизорима. На пример, у великом броју правних система, предлоге за наименовање, поновно именовање или замену ревизора ентитета неопходно је да одобре акционари на генералном састанку. Акционари такође могу имати право да испитају ревизора о значајним питањима која се односе на ревизију на генералном састанку. Ове интеракције могу да обезбеде додатну мотивацију за ревизоре да спроводе ревизије квалитета.

58. Корисници такође могу желети да испитају образложење за замену ревизора. Ово ће бити омогућено када се информације повезане са разлозима замена благовремено ставе на располагање јавности.

59. Ревизори јавног сектора често имају директан контакт са примарним корисницима финансијских извештаја. Није неубичајено да ревизори презентују своје налазе законодавним телима или министарствима (у погледу државних агенција и компанија у државном власништву), као и да им обезбеде:

- Непристрасан и политички неутралан увид у активности и праксе финансијског извештавања ентитета; и
- Конструктивне и благовремене препоруке у областима перформанси (укључујући вредност за уложени новац) и усклађеност са релевантним смерницама.

Овакви прикази могу побољшати ревизорово сазнање о очекивањима примарних корисника финансијских извештаја и пружити им могућност да процене квалитет ревизије.

60. Ревизијска професија, конкретно, професионалне рачуноводствене организације, могу повремено организовати форуме, конференције и друге састанке и разговоре на високом нивоу, где ревизори могу да дискутују са групама корисника финансијских извештаја о питањима која су

релевантна за квалитет ревизије.

4.4 Интеракције између ревизора и регулаторних тела

61. Постоји низ различитих врста регулаторних тела која утичу на ревизију: регулаторна тела за финансијска тржишта, за учеснике на финансијским тржиштима и за финансијско извештавање („финансијска регулаторна тела); регулаторна тела за одређене врсте ентитета као што су банке и осигуравајуће компаније („пруденцијална регулаторна тела “); и регулаторна тела која усмеравају надзор над неким ревизијским фирмама („регулаторна тела за ревизију“). У појединим земљама, постоји низ финансијских и пруденцијалних регулаторних тела и за њих је корисно да координирају своје активности које се односе на квалитет ревизије.

4.4.1 Финансијска и пруденцијална регулаторна тела

62. У многим аспектима, финансијска и пруденцијална регулаторна тела и ревизори имају комплементарне интересе, мада фокуси њихових интереса могу да се разликују. Адекватна размена информација између ових страна може стога побољшати регулаторни процес и допринети квалитету ревизије.

63. Ревизија је важна за финансијска и пруденцијална регулаторна тела. Ова регулаторна тела обично захтевају да финансијски извештаји релевантних ентитета буду подвргнути ревизији, а понекад и да се прошири делокруг ревизије како би се обухватила питања као што је ефективност система интерне финансијске контроле компаније. Поред тога, ова регулаторна тела понекад захтевају од ревизора да стекну уверавање о специфичним питањима.

64. Поред формалних одговорности извештавања, финансијска и пруденцијална регулаторна тела ће можда желети да буду информисани о питањима са којима ревизор постаје упознат током трајања ревизије. У случају банкарских регулаторних тела, ово може обухватати питања као што су:

- Информације које указују на неиспуњавање једног од захтева банкарске лиценце.
- Информације које могу указивати на материјалну повреду закона и регулативе.
- Материјално негативне промене у ризицима по основу пословања банака и питања у вези са начелом сталности пословања.

65. Финансијска и пруденцијална регулаторна тела понекад имају информације које би, да су биле познате ревизору, утицале на делокруг ревизије и потенцијално на ревизорове закључке или на мишљење ревизије.

4.4.2 Регулаторна тела за ревизију

66. Оснивање независних регулаторних тела за ревизију у многим земљама која имају задатак инспекције ревизијских фирми и појединачних ревизија, пружа могућност за повећање квалитета ревизије и за већу транспарентност квалитета ревизије према корисницима.

67. Отворена комуникација између ревизијских фирми и регулаторних тела за ревизију помоћи ће регулаторним телима да ефективно предузимају своје активности. Такође, јасна комуникација у погледу налаза ревизијских инспекција омогућиће ревизијским фирмама да боље разумеју основне узроке идентификованих недостатака и да позитивно одговоре на њих.

68. Разговор између регулаторних тела за ревизију у различитим земљама, са циљем промовисања доследности приступа инспекције, потенцијално ће ојачати квалитет ревизије на глобалном плану.

4.5 Интеракције између руководства и лица овлашћених за управљање

69. Велика посвећеност искрености и интегритету у оквиру ентитета има позитиван утицај на квалитет и поузданост његовог процеса финансијског извештавања. Оваква култура, коју успостављају и негују лица овлашћена за управљање у спрези са вишим члановима руководства, подстиче развој и одржавање адекватних рачуноводствених политика и процеса као и отворену размену информација која је неопходна за финансијско извештавање високог квалитета.

70. Да би се ово постигло, лица овлашћена за управљање ослањају се на транспарентни и конструктивни однос са руководством које им помаже да испуни своју одговорност надзора процеса финансијског извештавања. Ово захтева спремност руководства да отворено дискутује са лицима овлашћеним за управљање о питањима као што су:

- Идентификована и потенцијално значајна питања која се односе на финансијско извештавање и регулативу.
- Претпоставке које стоје иза значајних рачуноводствених просуђивања укључених у процес

финансијског извештавања.

- Области у којима се процес финансијског извештавања може ојачати.

71. Уколико ревизор има забринутост у погледу односа између руководства и лица овлашћених за управљање, нарочито је опрезан у погледу значајних недостатака у интерној контроли, грешака у процесу финансијског извештавања и ризика по основу криминалних радњи. Такође ће бити значајно да ревизор настоји да разуме разлоге који стоје иза слабости у односу, будући да ће природа одговора ревизије зависити од околности. На пример, одговор ревизије у случају када лица овлашћена за управљање сумњају у интегритет руководства, разликоваће се од одговора у случају када руководство има резерву по питању компетентности лица овлашћених за управљање.

72. У екстремним случајевима, када ревизор има озбиљну забринутост у погледу односа између руководства и лица овлашћених за управљање, ревизор разматра да ли ефективна и ефикасна ревизија може да се спроведе, и самим тим, да ли да настави сарадњу са клијентом.

4.6 Интеракције између руководства и регулаторних тела

73. Обим у којем финансијска регулаторна тела сарађују са руководством у погледу финансијског извештавања разликује се од земље до земље и по индустријским секторима. Поједина финансијска регулаторна тела установљавају и примењују оквири финансијског извештавања и могу поставити питања руководству о аспектима финансијских извештаја. Ово, са друге стране, може узроковати да руководство поставља питања ревизору, која могу утицати на квалитет ревизије у будућности. Такође, у неким секторима, као што је банкарски, пруденцијална регулаторна тела, могу предузети активности директног надзора које обухватају интеракцију са руководством. Ревизор стиче разумевање о овим интеракцијама будући да су оне извор релевантних информација и перцепција.

4.7 Интеракције између руководства и корисника финансијских извештаја

74. Поред објављивања самих финансијских извештаја, руководство може сарађивати са корисницима, нарочито са инвеститорима, на низ других начина, укључујући путем објављивања саопштења за медије у којима се најављују значајне трансакције или догађаји и одржавања брифинга са аналитичарима и других састанака са инвеститорима. Интеракције између руководства и корисника пружају могућности за боље разумевање финансијских извештаја од стране корисника. Поред тога, двосмерне интеракције као што су састанци између руководства и инвеститора могу обезбедити додатну мотивацију за руководство за постизање финансијског извештавања високог квалитета.

75. Уопштеније, корисници, као што су институционални инвеститори, могу ојачати значај квалитета ревизије путем активног заузимања за истраживање са руководством оних питања о којима је ревизор заузео јавни став – као на пример, модификовањем мишљења ревизије или објављивањем извештаја акционарима у којем се објашњавају релевантна питања.

4.8 Интеракције између лица овлашћених за управљање и регулаторних тела

76. Као и код руководства, обим у којем финансијска регулаторна тела сарађују са лицима овлашћеним за управљање разликује се од земље до земље и од једне привредне гране до друге.

77. Иако је до сада постојало врло мало сарадње између регулаторних тела за ревизију и лица овлашћених за управљање, потенцијал ове сарадње постоји. На пример, у појединим законским системима регулаторна тела за ревизију комуницирају, или захтевају од ревизора да комуницирају, о налазима својих инспекција појединачних ревизија са лицима овлашћеним за управљање релевантних ентитета. Такође, ревизијски инспектори могу тражити мишљење лица овлашћених за управљање о квалитету појединачних ревизија као део својих активности инспекције.

4.9 Интеракције између лица овлашћених за управљање и корисника финансијских извештаја

78. У великом броју земаља, лица овлашћена за управљање, укључујући комитете за ревизију тамо где постоје, имају специфичне одговорности за одређени степен надзора ревизора или аспекте процеса ревизије. Перцепције корисника у погледу квалитета ревизије вероватно ће бити побољшане активним ангажовањем транспарентног комитета за ревизију високог квалитета. Међутим, постоји значајна варијабилност у степену у којем лица овлашћена за управљање комуницирају са корисницима о начину на који су испунили своје одговорности.

4.10 Интеракције између регулаторних тела и корисника финансијских извештаја

79. Екстерна инспекција квалитета ревизије врши се у све већем броју земаља као део независног

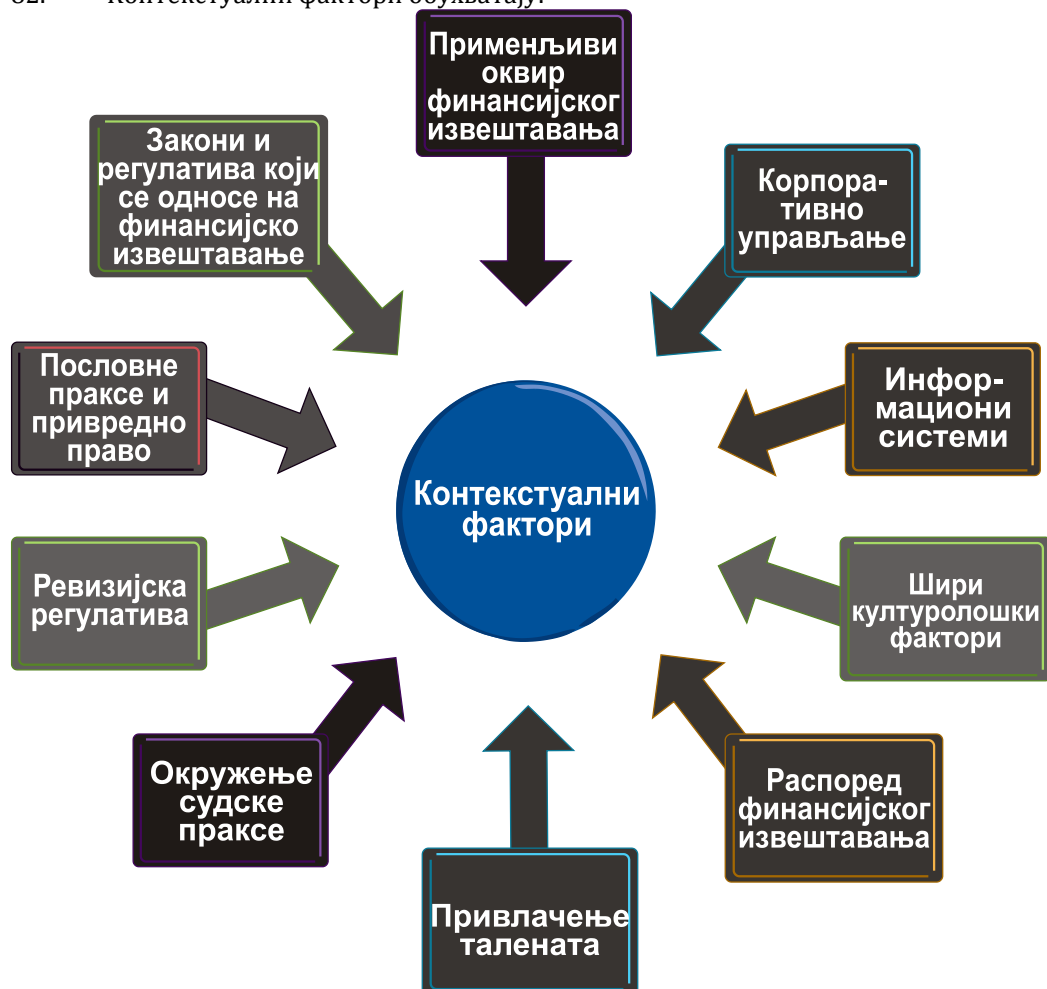
надзора ревизије. Регулаторна тела за ревизију обично јавно извештавају о својим активностима у укупном смислу, а ово може код корисника дати утисак о квалитету ревизије уопште. Нека тела за надзор извештавају јавност о својим налазима који се односе на појединачне ревизијске фирме и то корисницима обезбеђује конкретније информације.

5. Контекстуални фактори

80. Окружење у којем се спроводе финансијско извештавање и ревизија разликује се од земље до земље. У појединим земљама, пословне праксе могу бити релативно неформалне а привредни закон релативно мање развијен. У оваквим земљама, екстерно финансијско извештавање може бити ограничено, а повезана очекивања корисника мала. Са развијањем земље, и конкретно, са развојем величине пословања и потребе за стицањем финансијских средстава од тржишта капитала, ово окружење постаје комплексније. Финансијско извештавање постаје значајније, а очекивања корисника у погледу његове брзине и поузданости константно расту. Као одговор на то, развијају се и закони, захтеви у погледу финансијског извештавања и процеси корпоративног управљања.

81. Колективно, ови фактори окружења – или контекстуални фактори – имају потенцијал да утичу на природу и квалитет финансијског извештавања и, директно или индиректно, на квалитет ревизије. Тамо где је прикладно, ревизори одговарају на ове факторе приликом утврђивања најбољег начина за прибављање довољно ревизијских доказа.

82. Контекстуални фактори обухватају:



5.1 Пословне праксе и привредно право

83. На формалност начина на који се обавља пословање утицаће национални обичаји и привредно право. У појединим националним окружењима, на пример, може бити уобичајено да ентитети уђу у трансакције са другим странама на неформалној основи, ослањајући се на односе засноване на поверењу. Постоје окружења у којима стране које тргују пре свега обухватају повезане стране, као што

су ентитети који су у власништву чланова породице или ентитети који су под контролом државе.

84. Привредно право утицаће на степен формалности у којем компанија обавља трансакције. Конкретно, уговорно право одређује када се установљавају права и настају обавезе по завршетку трансакција. У случају када је привредно право мање развијено, може представљати изазов за руководство да полаже власничка права и да процени прикладност одредби везаних за обавезе.

85. У одређеним околностима, услови трансакција могу бити нејасни или неевидентирани а споразуми могу бити подложни усменим изменама. У оваквим околностима биће тешко раздвојити одговорности, а ефективност система интерне контроле биће смањена, што ствара прилике за криминалне радње и корупцију. Одсуство адекватне документације у овим околностима представљаће значајне изазове за лица овлашћена за управљање у погледу разумевања економске суштине трансакција и утврђивања да ли су оне у потпуности и адекватно рачуноводствено обухваћене.

86. Ставови према пореској усклађености такође се разликују. У неким окружењима, руководство може настојати да сведе на минимум пореске обавезе путем мера као што је одлагање издавања фактура чак и када су обавезе у погледу перформанси испуњене. У другим окружењима, може се водити више од једног сета рачуноводствених евиденција – један који приказује „економску“ позицију и други који приказује „пореску“ позицију – што може креирати забуну. Овакве околности, вероватно ће узроковати комплексност и захтевати резервисања за потенцијалну пореску обавезу, што је обично подложно значајној непоузданости мерења.

5.2 Закони и регулатива који се односе на финансијских извештавање

87. Закони и регулатива који се односе на финансијско извештавање генерално се развијају као одговор на одговорност коју компаније имају према стејкхолдерима. За котиране ентитете где постоји одсуство близине између власника и руководства, регулатива и обелодањивања која се односе на финансијско извештавање осмишљени су са циљем заштите интереса акционара који немају приступ интерним финансијским информацијама. Супротно томе, обим регулативе и обелодањивања повезаних са финансијским извештавањем у другим ентитетима вероватно ће бити постављени на нижем нивоу, узимајући у обзир да стејкхолдери могу да учествују у управљању пословањем и стога имају приступ интерним информацијама.

88. Поред обезбеђивања општег оквира за начин на који се води пословање, закони и регулатива могу директно да утичу на природу и обим информација о финансијском извештавању које се пружају одређеним групама стејкхолдера, нарочито ако се ригорозно спроводе. У оваквим околностима, закони и регулатива могу корисно да:

- Дефинишу одговорности руководства у погледу финансијског извештавања;
- Предвиђају казнене мере које треба предузети против руководства за лажно финансијско извештавање;
- Подстичу усклађеност са захтевима финансијског извештавања путем механизма за надзор и извршење;
- Наметну обавезу да руководство у потпуности сарађује са ревизорима, укључујући обезбеђивање свих неопходних информација и приступа ревизорима; и
- Предвиђају казнене мере против руководства за пружање ревизорима информација које их доводе у заблуду.

89. Међутим, чак и најстрожи закони и регулатива неће у потпуности елиминисати лоше ставове према усклађености или неетичке пословне праксе. Сходно томе, постоје ограничења у погледу тога колико законски и регулаторни оквир могу утицати на понашање руководства.

5.3 Применљиви оквир финансијског извештавања

90. Оквир финансијског извештавања је кључни фактор у квалитету финансијског извештавања. Јасан оквир помаже руководству у рачуноводственим одлукама и обезбеђује доследност примене. Међутим, претерано комплексан оквир финансијског извештавања може да отежа разумевање рачуноводствених захтева од стране руководства као и прижање ефективног надзора процеса финансијског извештавања од стране лица овлашћених за управљање.

91. Ове тешкоће погоршавају учестале промене у финансијском извештавању и захтеви у погледу обелодањивања који могу, макар у краћем року, да повећају потенцијал веће недоследности у начину на који стандарде примењују различити ентитети.

92. Природа и комплексност оквира финансијског извештавања и захтева у погледу

обелодањивања такође могу утицати на перцепције квалитета ревизије. Неки сматрају да оквир финансијског извештавања који је претерано заснован на принципима омогућава руководству превише слободе за рачуноводствено обухватање трансакција на начин који одговара циљевима руководства и отежава ревизорима да то оспоре. Са друге стране, неки сматрају да претерани нагласак на правилима подстиче приступ финансијском извештавању на бази строге усклађености, што може значити да је ревизорима тешко да се фокусирају на суштину трансакција и да оспоре истинит приказ финансијских извештаја.

93. Последњих година, развоји у финансијском извештавању фокусирали су се све више на испуњавању потреба корисника у погледу финансијских информација које су „релевантније“ чак и када такве информације могу бити субјективне и мање „поуздане“. Ово је довело до одређеног тренда ка већој употреби одмеравања на бази фер вредности и других процена, што може носити са собом значајну непоузданост у погледу мерења. Обелодањивања која се односе на основне претпоставке и непоузданост мерења (на пример, анализе осетљивости) су саставни део верног приказа таквих износа у финансијским извештајима. Али нека од ових обелодањивања су квалитативне природе, као што је хеџинг и стратегије управљања ризиком. Као резултат тога, неки доводе у питање „могућност подвргавања ревизији“ оваквих финансијских информација будући да су у мањем степену објективно проверљиве него ставке у финансијским извештајима као што је, на пример, готовина. Изазови за ревизију укључују следеће:

- Обезбеђивање да се додељује довољна количина времена вишим члановима тима на ангажовању за усмеравање, надгледање и преглед рада ревизије, уместо непропорционалне количине која се распоређује на решавање рачуноводствених комплексности.
- Прикупљање неопходних информација и адекватно просуђивање у случајевима када одлуке везане за признавање, одмеравање и обелодањивање могу у значајној мери да зависе од просуђивања од стране руководства приликом примене релевантних захтева у погледу финансијског извештавања, нарочито када обухватају претпоставке, вероватноће, очекивања у погледу будућности или коришћење комплексних модела.
- Потврђивање намере руководства, нарочито ако се руководство није суочило са идентичним околностима у прошлости, када применљиви оквир финансијског извештавања предвиђа алтернативне рачуноводствене третмане у зависности од планираних активности ентитета (на пример, да ли се инвестиција држи за трговање или је планирано да се држи до доспећа).
- Провера фер вредности финансијских инструмената када не постоји активно тржиште а одмеравање је засновано на неуочљивим инпутима. У оваквим околностима, израчунавања фер вредности могу да обухватају сложене моделе и изразито критичке претпоставке, које често захтевају посебну стручност.
- Оквири финансијског извештавања обично не постављају захтеве и упутства за да руководство прибави адекватне доказе као подршку њиховом рачуноводственом просуђивању и да их документује.

94. Степен у којем су неопходне рачуноводствене процене које укључују значајну непоузданост одмеравања вероватно ће се разликовати у зависности од привредне гране у којој ентитет послује и општег економског окружења:

- Поједине компаније имају релативно кратак циклус пословања и роба или услуге се производе и продају релативно брзо. У овим компанијама, постоји прилично тесна корелација између добитка и готовине. У другим компанијама, циклус пословања је много дужи и постоји потреба за бољом проценом.
- Неке компаније, као што су банке, активно тргују финансијским инструментима, док их друге користе штедљиво.
- Периоди негативних економских услова вероватно ће захтевати процене остваривих вредности и резерве по основу умањења вредности. У овим околностима, такође постоји вероватноћа појачаних ризика у погледу тога да ли су партнери у трговању, као и сам ентитет, пословања која послују по начелу сталности.

5.4 Информациони системи

95. Поуздани информациони системи су неопходни да подрже финансијско извештавање високог квалитета. У појединим законским системима постоје посебни законски захтеви и стандарди

који се односе на рачуноводство ентитета и на друге системе, као и на интерне контроле над њима. Међутим, у великом броју законских система они не постоје. Такође могу постојати посебни закони и регулатива који су повезани са разматрањем информационих система од стране ревизора, али, чак и ако не постоје, природа и квалитет информационих система ентитета утицаће на природу, време и обим прибављених ревизијских доказа.

96. Пословање које предузимају мањи ентитети понекад је мање комплексно, са малим бројем извора прихода и активности. У оваквим случајевима, рачуноводствени системи су обично једноставни и користе релативно мање компликовану технологију, а понекад формалне интерне контроле могу бити ограничене.
97. Иако основни рачуноводствени системи великог броја ентитета могу бити добро контролисани и поуздани, захтеви у погледу финансијског извештавања све више захтевају додатне информације, нарочито за напомене у финансијским извештајима. Често ће бити неопходно прибављање информација о питањима као што су фер вредности средстава и нефинансијски кључни показатељи перформанси, као активност која је одвојена од система који обично нису део рачуноводственог система. Овакве информације можда неће бити толико добро контролисане као информације из рачуноводствених система, а то може да утиче на укупни квалитет финансијског извештавања.
98. Информациони системи су обично компјутеризовани. Иако рачунарски системи обично обрађују информације прецизно, могу бити подложни системским слабостима, те проблемима везаним за безбедност и континуитет. Ефективна уређења корпоративног управљања често захтевају да интерни ревизори пруже уверавање лицима овлашћеним за управљање о поузданости информационих система ентитета.
99. Значај информационих система шири је од финансијског извештавања и, све више, компаније почињу да зависе од комплексних система и њихових технологија. На пример:
 - Велики број произвођача зависи од аутоматизованих процеса за управљање процесима производње на бази технологије „тачно на време“ (just in time).
 - Велики број ентитета који се баве продајом на мало ослања се на аутоматизоване залихе и системе дистрибуције.
 - Неки ентитети који се баве продајом на мало послују искључиво путем Интернета („онлајн“).
 - Већина финансијских институција и телекомуникационих компанија, као и велики број значајних ентитета јавног сектора ослањају се на аутоматизоване системе за предузимање и обраду трансакција великог обима брзо и ефикасно, често на глобалном плану.
100. Неуспех аутоматизованих система у оквиру ентитета који зависе од информационих технологија може резултирати трошковима по компанију и, у екстремним случајевима, крахом пословања.

5.5 Корпоративно управљање

101. Упркос детаљним захтевима применљивог оквира финансијског извештавања, квалитет финансијског извештавања подржан је када је руководство мотивисано да обелодани тачне и поуздане финансијске информације и поседује знање и вештине за то.
102. Надзор руководства од стране лица овлашћених за управљање успоставља очекивања у погледу понашања и обезбеђује мотивацију руководству да испуне своје одговорности. Снажне праксе корпоративног управљања могу имати позитиван утицај на поузданост финансијских информација које ентитет припрема.
103. Комитети за ревизију постоје у великом броју ентитета – нарочито у већим ентитетима - и могу допринети ефективности корпоративног управљања, нарочито када су чланови независни од руководства и поседују адекватан степен финансијске стручности. Разлике у ефективности уређења корпоративног управљања могу утицати на приступ који се предузима у погледу ревизије, на интеракције са руководством и лица овлашћена за управљање.
104. Ефективно управљање је једнако важно за мање ентитете, иако власнички профили могу подразумевати да формалне корпоративне власничке структуре нису толико релевантне, и да су комитети за ревизију мање уобичајени. У великом броју мањих ентитета постоји врло мала разлика између руководства и лица овлашћених за управљање; власник-руководилац врши обе улоге.

105. Перцепција квалитета финансијског извештавања ентитета од стране корисника вероватно ће бити већа ако сматрају да комитет за ревизију чине чланови који су независни од руководства и имају одговарајући степен финансијске стручности. Поверење ће се такође повећати ако се корисници упознају, можда у форми годишњег извештаја, са активностима које је предузео комитет за ревизију, главним питањима на која су одговорили и разлозима који стоје иза њихових закључака.

106. Као део структура управљања и интерне контроле, велики број већих ентитета успоставља функцију интерне ревизије. Према се циљеви и делокруг функције интерне ревизије у великој мери разликују, обично обухватају активности уверавања и консалтинга, које су осмишљене да процене и унапреде ефективност управљачких процеса ентитета, управљање ризиком и интерну контролу. Лица овлашћена за управљање могу имати надзор над функцијом интерне ревизије и вероватно ће им бити у интересу да установе да постоји одговарајућа интеракција између рада екстерног ревизора и функције интерне ревизије.

107. У погледу екстерне ревизије, став руководиоца ентитета, обично директора компаније, је од суштинског значаја. Поједини могу посматрати екстерну ревизију само као регулаторну неопходност, чије трошкове треба свести на минимум. Други могу вредновати ревизију као ригорозни процес који им даје поверење да су објављене финансијске информације поуздане као и могућност да добију детаљне коментаре од информисаног независног посматрача у погледу ризика са којима се ентитет сусреће, његовом окружењу контроле и процесу финансијског извештавања. Лица овлашћена за управљање ентитета могу обезбедити позитиван утицај на квалитет ревизије показивањем активног интересовања за рад ревизора и предузимањем мера када сматрају да није обезбеђен адекватан квалитет.

108. У већим ентитетима, нарочито у котираним компанијама, често постоје комитети за ревизију како би надгледали сарадњу између ентитета и ревизора. Ово може да обухвата наименовање ревизора, процену независности ревизора (укључујући пружање услуга које нису услуге ревизије), и одобравање ревизијских накнада. Све док су мотивисани да максимизирају квалитет ревизије, а не да трошкове свде на минимум, комитети за ревизију обезбеђују начин да се помогне да ревизији буде додељено довољно адекватних ресурса.

109. Поједини комитети за ревизију, такође имају одговорност да разматрају квалитет ревизије директно и да то чине као део процеса за поновно наименовање ревизора или приликом разматрања ревизијских накнада. Може да помогне уколико комитет за ревизију има формални процес и критеријуме за описивање одлика квалитета ревизије. На разматрање квалитета ревизије од стране комитета за ревизију утицаће интеракције са ревизором (видети параграфе 53-56) а нарочито процена примењеног професионалног скептицизма.

110. Обично постоји веза између квалитета ревизије и квалитета и квантитета коришћених ресурса у њеном спровођењу; ово ће се обично одразити на ревизијску накнаду. Међутим, ниска ревизијска накнада никада не може бити оправдање за неуспех адекватног распоређивања ресурса ревизије и прибављање адекватних ревизијских доказа. Важно је да комитети за ревизију размотре да ли је испланирано довољно времена за ревизију. Ово је нарочито важно када се ревизијске накнаде преговарају директно са руководством. Руководство често има велики утицај при одређивању ревизијских накнада и може имати различито мишљење о квалитету ревизије од комитета за ревизију.

5.6 Шири културолошки фактори

111. Националне културе могу директно да утичу на ставове и активности свих стејкхолдера који учествују у ланцу снабдевања за финансијско извештавање и индиректно да утичу на природу и обим рачуноводствених захтева и применљивих закона и регулативе.

112. Културолошке димензије обухватају:

а. Ставовe према ауторитетима – степен неједнакости у оквиру друштва („удаљеност моћи“) се разликују и то може да утиче на начин на који особље нижег нивоа сарађује са особљем вишег нивоа, и обрнуто.

б. Избегавање неизвесности – начин на који појединци реагују на неизвесност се разликује и то може да утиче на њихову жељу за структуром и њихов одговор на неструктурираност.

ц. Колективно понашање – обим у којем друштво очекује од појединаца да поступају колективно или независно.

д. Транспарентност – вредност коју друштво даје балансу између транспарентности и поверљивости.

113. Овакве културолошке димензије вероватно ће утицати на објективност и професионални скептицизам и на начин на који појединци сарађују, врше просуђивања и међусобно комуницирају.

114. Разлике у пословним праксама и културолошки фактори могу да представљају практичне изазове и за мултинационалне ентитете и за њихове ревизоре. Руководство групе може да одлучи да предузме посебне кораке за ублажавање ефеката оваквих изазова имплементацијом и одржавањем ефективних контрола над финансијским извештавањем на нивоу групе. Овакве активности могу обухватати, на пример:

- Доследне политике и процедуре у свим земљама у којима група послује.
- Програме на нивоу групе као што су кодекси понашања и програме за спречавање криминалних радњи.
- Интерне ревизоре који процењују тачност и потпуност финансијских информација које су добијене од делова ентитета.
- Централно надгледање рада делова ентитета и њихових финансијских резултата.
- Редовне посете у циљу сарадње од стране руководства групе.
- Премештаје особља.

Разумевање разлика у пословним праксама и ширим културолошким факторима помаже ревизору групе у планирању и спровођењу ревизије групе у различитим законским системима.

5.6.1 *Ставови према ауторитетима*

115. У неким културама постоји широк распон дистрибуције ауторитета између људи у хијерархији што ће вероватно утицати на понашање и комуникацију. На пример, у појединим културама може се сматрати непоштовањем када мање искусно особље оспорава ставове запослених вишег ранга. Прекомерно покоравање ауторитетима може утицати на спремност мање искусних рачуновођа да изразе забринутост код својих супервизора и на радне односе у оквиру тима који ради на ангажовању.

116. Ревизија је процес који подразумева да тим на ангажовању ради заједно и да јасно комуницирају како ка врху тако и ка дну хијерархијске структуре тима. Такође захтева скептичан начин размишљања. У културама са широким распоном дистрибуције власти може бити тешко да мање искусни ревизори директно доводе у питање ставове и тврдње лица која имају већи ауторитет. У оваквим случајевима, ревизори могу одлучити да прошире испитивање документације уместо да директно оспоравају руководство путем вршења упита.

5.6.2 *Избегавање неизвесности*

117. Неке културе имају већу способност толеранције неизвесности од других. Ово може да утиче на ставове према ризику и супротно од тога, конзервативизму. Конзервативизам може да утиче на пословне стратегије руководства и на интерно понашање, као и на рачуноводствена просуђивања која су својствена финансијском извештавању.

118. Избегавање неизвесности такође може да утиче на процену ризика од стране ревизора и на количину доказа за које утврде да су довољни и адекватни.

5.6.3 *Колективна понашања*

119. Неке културе стављају велику друштвену вредност на колективно понашање као што је лојалност држави, послодавцу или породици. У оваквим околностима, појединци ће вероватно да се придржавају норми и процеса групе. У другим друштвима, вреднују се ставови и приступи појединаца и, мада то може подстицати професионални скептицизам, такође може да резултира већим одступањем у понашању и исходима.

5.6.4 *Транспарентност*

120. Додатни аспект културе који може имати утицаја на финансијско извештавање и на ефективност интеракција ревизора са руководством је обим у којем се тајност или поверљивост очекује у пословању. Недостатак отворености или транспарентности од стране руководства може отежати ревизорима стицање неопходног разумевања о ентитету у циљу адекватног идентификовања и процене ризика од материјално погрешних исказа у финансијским извештајима.

5.7 **Ревизијска регулатива**

121. Регулатива обухвата издавање лиценци фирмама и појединцима за спровођење ревизије, одређивање стандарда, инспекцију ревизија у погледу квалитета и дисциплинске мере у случају

неусклађености са стандардима и неуспелих ревизија. Ове функције обично врше на националном нивоу независна регулаторна тела, професионалне рачуноводствене организације или комбинација ова два.

122. Закон, стандарди ревизије и етички стандарди обезбеђују основу за многе аспекте регулативе. Иако се стандарди ревизије и етички стандарди прописују на националном нивоу, национални стандарди се све више ослањају на међународне стандарде које постављају IAASB и IESBA.

123. Захтеви који се односе на ревизију и други релевантни стандарди су најнефективнији ако се адекватно спроводе. То обухвата правни статус стандарда, инспекцију ревизија, истрагу тврдњи о неуспелим ревизијама, и, где је прикладно, предузимање дисциплинских мера.

124. Инспекцију ревизије обично предузима на националном нивоу засебна ревизијска фирма (стручни преглед), професионална рачуноводствена организација (којој понекад ову одговорност делегира регулаторно тело) или независна регулаторна тела за ревизију. Све чешће се дешава да закони и регулатива предвиђају да инспекције ревизија котирају компанија, а понекад и ентитета од јавног интереса, предузима независно регулаторно тело за ревизију.

125. Инспекције ревизије обезбеђују значајан механизам за процену усклађености ревизора са стандардима ревизије, и у зависности од овлашћења, других аспеката квалитета ревизије. Мере које предузимају ревизијске фирме као одговор на слабости које су идентификовали инспектори могу довести до побољшања квалитета ревизије. Током одређеног временског периода, релевантни налази инспекција ревизија треба да буду евидентирани и прослеђени телима која постављају стандарде.

126. Резултати инспекција ревизија се често објављују. Публикација резултата инспекција ревизија воде ка бољој информисаности међу стејхолдерима о питањима квалитета ревизије.

127. Поред тога што делују као подстицај ревизијским фирмама да поштују применљиве стандарде, ефективна дисциплинска уређења пружају другим стејхолдерима поверење у квалитет ревизије. Ефективна дисциплинска уређења обухватају лица одговорна за функције истраге и дисциплиновања која имају јасна овлашћења и довољно ресурса да обаве свој рад.

5.8 Окружење судских спорова

128. Поред директних трошкова насталих током спровођења ревизије, постоји могућност да се од ревизијске фирме тражи да плати надокнаду за последице неуспеле ревизије. Ризик по основу судског спора и његов утицај на квалитет ревизије разликује се од земље до земље.

129. Неки сматрају да ће ризик по основу судског спора побољшати квалитет ревизије будући да ће узроковати да ревизор сведе на минимум могућност неуспеха ревизије. Други сматрају да ће ризик по основу судског спора имати негативан утицај на квалитет ревизије будући да ће резултирати начином размишљања који је усмерен ка „контролној листи“ уместо спремности на размишљање о начинима иновативних одговора на ревизијски ризик, и да ће одвратити талентоване појединце од учествовања или останка у ревизијској професији.

5.9 Привлачење талената

130. Ревизија је захтевна интелектуална активност која захтева примену доброг просуђивања, испитивачки ум, значајну количину знања из области пословања, финансијског извештавања и специфично знање из области ревизије. Иако професија настоји да снабде ревизоре неопходним компетенцијама, на ефективност ће неминовно утицати квалитет особља.

131. У великом броју земаља, носиоци универзитетских диплома су значајан извор за одабир кадра, и многи од њих се специјализују за рачуноводство и пословање. Ова основа може им обезбедити релевантно знање и адекватне етичке ставове.

132. Запошљавање адекватног квалитетног особља у ревизијској професији је од кључног значаја за квалитет ревизије. Привлачност рачуноводствене професије треба да буде предочена потенцијалним кандидатима у што ранијој фази. Међутим, привлачност ревизијске професије се разликује од земље до земље, као и неки директнији фактори попут компаративних нивоа зарада и перцепција о вероватним напорима које треба уложити у раду. Уколико постоји мањак адекватно образованих потенцијалних кадрова, може бити тешко запослити кандидате право квалитета.

5.10 Распоред финансијског извештавања

133. Временски оквир у којем је неопходно завршити ревизију може да утиче на процесе финансијског извештавања и на начин на који руководство и лица овлашћена за ревизију одобравају финансијске извештаје. Појава поступака убрзаног извештавања у многим законским системима такође ограничава обим у којем ревизор може да обави детаљни рад по завршетку извештајног

периода. Као резултат тога, све је већа потреба да се ревизор ослања на системе интерне контроле и спровођење ревизијских поступака пре завршетка периода.

134. На време за припрему финансијских информација такође утиче потреба да котиране компаније у раној фази објаве процене прихода или прелиминарне резултате. У неким законским системима, од ревизора се захтева да одобре овакве процене или да у погледу њих обаве одређени рад. Предност овога је у томе што ће ревизор бити задовољан финансијским резултатима пре него што се информације објаве, али доприноси додатном временском притиску.

135. Рокови за извештавање могу бити мање оптерећујући за ревизије мањих ентитета него за котиране ентитете, што омогућава ревизору да искористи доказе које је прибавио из догађаја и трансакција након датума на билансу стања. Такође, мање је уобичајено да мањи ентитети објаве процене прихода пре завршетка ревизије. Међутим, није неуобичајено да мањи ентитети обезбеђују годишње, месечне или кварталне финансијске извештаје који нису били предмет ревизије банкама и инвеститорима.

Прилог 1

Комплексност дефинисања квалитета ревизије

1. Израз „квалитет ревизије“ често се користи у дебатама између стејхолдера, у комуникацији регулаторних тела, тела која постављају стандарде, ревизијских фирми и других, као и у истраживању и постављању стандарда. Квалитет ревизије је комплексна тема и не постоји дефиниција или анализа која је универзално призната.

2. Сврха ревизије је да се повећа степен поверења код циљних корисника у финансијске извештаје. Ово постижу ревизори који прибављају довољно одговарајућих ревизијских доказа у циљу изражавања мишљења о томе да ли су финансијски извештаји састављени, по свим материјално значајним питањима, у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања. Често, ово мишљење је о томе, да ли финансијски извештаји „предентују истинито, по свим материјалним питањима“ или дају „истинит и објективан приказ“ финансијске позиције ентитета на крају периода и о резултатима и токовима готовине за период, у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања.

3. Иако национални закони и рачуноводствени стандарди обезбеђују критеријуме за „истинит приказ“, многи аспекти процеса финансијског извештавања и, самим тим, ревизије финансијских извештаја, обухватају просуђивање.

4. Стандарди ревизије обезбеђују значајну основу која подржава квалитет ревизије. Конкретно, ISA које објављује IAASB, описују циљеве ревизор^a и установљавају минималне захтеве. Међутим, већина захтева у ISA обезбеђује оквир за просуђивања која се врше у ревизији или је просуђивање неопходно да би се они адекватно примењивали.

5. Стога је ревизија дисциплина која се ослања на компетентне појединце који користе своје искуство и примењују интегритет, објективност и професионални скептицизам који им омогућава да врше адекватна просуђивања подржана чињеницама и околностима ангажовања. Квалитети истрајности и доследности такође су значајни како би се обезбедило да се неопходне измене уносе у финансијске извештаје, или, у случајевима када се овакве измене не врше, да би се осигурало да је извештај ревизора са одговарајућом квалификацијом.

6. Поред критичке природе аспеката финансијских извештаја, постоји низ фактора који отежавају описивање и процену квалитета ревизије, укључујући да:

- Постојање, или одсуство материјално погрешних исказа у финансијским извештајима који су били предмет ревизије обезбеђује само делимичан увид у квалитет ревизије.
- Ревизије се разликују и оно што се сматра довољним и адекватним ревизијским доказима да подржи мишљење ревизије, у одређеном степену, зависи од просуђивања.
- Мишљења о квалитету ревизије разликују се међу стејхолдерима.
- Постоји ограничена транспарентност о обављеном раду и налазима ревизије.

Постојање, или одсуство материјално погрешних исказа у финансијским извештајима који су били предмет ревизије обезбеђује само делимичан увид у квалитет ревизије

7. Узимајући у обзир циљ ревизије, постојање материјално значајних погрешних исказа у финансијским извештајима које ревизија није открила, могу бити показатељ неуспеха ревизије. Међутим, одсуство материјално значајних погрешних исказа у финансијским извештајима не може, само по себи, да буде једино мерило квалитета ревизије зато што можда није било ниједног

материјално значајно погрешног исказа за откривање.

8. Чак и постојање неоткривених материјално значајних погрешних исказа у финансијским извештајима који су били предмет ревизије не мора нужно да указује на ревизију лошег квалитета, будући да су ревизије осмишљене за стицање уверавања у разумној мери, а не апсолутног уверавања, да финансијски извештаји не садрже материјално значајне погрешне исказе. Разлика између апсолутног и уверавања у разумној мери је нарочито релевантна када су погрешни искази резултат криминалних радњи које су биле прикриване путем фалсификовања, дослуха и намерних погрешних приказивања.

9. Модел ревизије одражава инхерентна ограничења ревизије и осмишљен је за стицање уверавања у разумној мери, а не апсолутног уверавања, што значи да постоји могућност неоткривених материјално значајних погрешних исказа. Ако се накнадно открију материјално значајни погрешни искази које ревизија није открила, може бити тешко утврдити да ли је неоткривање резултат општег модела ревизије или недостатка квалитета у датој појединачној ревизији.

10. Концепти „довољно адекватних ревизијских доказа“ и „уверавања у разумној мери“ су уско повезани. Ниједан од њих се не може дефинисати са прецизношћу, али оба треба да се разматрају у контексту применљивих стандарда и установљене праксе.

Ревизије се разликују и оно што се сматра довољним и адекватним ревизијским доказима да подржи мишљење ревизије, у одређеном степену, зависи од просуђивања

11. Не постоје два ентитета која су потпуно иста и стога ће се неопходни рад ревизије и просуђивања нужно разликовати. Оно што се сматра „довољно адекватним доказима“ је, стога, у одређеном степену питање професионалног просуђивања, које одражава величину, природу и комплексност ентитета, привредне гране и повезаног регулаторног оквира у којем послује, као и процене ризика од стране ревизора да су финансијски извештаји које је припремило руководство материјално погрешни.

12. Ревизијске фирме су обично профитно оријентисани ентитети и профитабилност ревизијске фирме је повезана са односом наплаћених ревизијских накнада и трошковима прибављања довољно адекватних ревизијских доказа. Ово може да доведе до перцепција код трећих страна да, без обзира на примену стандарда ревизије и етичких захтева, ревизијске фирме могу имати краткорочне подстицаје да ограниче обим рада, док је познато да је на дуже стазе, неопходан одрживи квалитет ревизије како би се заштитила репутација фирме и избегле негативне регулаторне или законске мере. Такође, у јавном сектору, иако су тела за ревизију јавног сектора непрофитни ентитети, ограничења у погледу буџета могу представљати додатне изазове приликом обезбеђивања прикладног обима рада.

Мишљења о квалитету ревизије разликују се међу стејкхолдерима

13. Мишљења о квалитету ревизије разликују се међу стејкхолдерима. Ово, само по себи, није изненађујуће будући да се ниво њиховог директног учествовања у ревизији и приступа релевантним информацијама, у великој мери разликује; и вредност која се приписује ревизији се разликује међу различитим стејкхолдерима.

14. Стејкхолдери у котираним ентитетима немају приступ ревизијској комуникацији осим оној која је јавно доступна. Супротно томе, стејкхолдери у другим ентитетима често могу имати директан приступ ревизорима и формалну и неформалну комуникацију, што директно утиче на њихово мишљење о квалитету ревизије.

15. Поједини корисници финансијских извештаја могу посматрати квалитет ревизије као максимизирање количине прибављених ревизијских доказа и изазов за руководство. Посматрање квалитета ревизије искључиво из ове перспективе сугерисало би да ће квалитет ревизије бити већи што се више ресурса (у квантитативном и квалитативном смислу) алоцира ревизији.

16. Руководству може бити у интересу да обезбеде да трошкови ревизије буду ограничени, да се ревизија заврши што пре могуће и да се прекид текућих послова ентитета сведе на минимум. Посматрањем квалитета ревизије из ове перспективе, руководство може сугерисати да ресурсе који се алоцирају ревизији треба свести на минимум.

17. Балансирање између ових различитих мишљења сугерише да квалитет ревизије подразумева да се ефективна ревизија спроводи ефикасно, благовремено и за разумну накнаду. Постоји, међутим, субјективност у погледу израза као што су „ефективна“, „ефикасно“, „благовремено“ и „разумну“. Лица овлашћена за управљање, укључујући комитете за ревизију, често су у добром положају да размотре

ова питања. Из овог разлога, у великом броју земаља комитети за ревизију имају одговорност за разматрање квалитета ревизије и одобравање, или препоруке за одобравање, именована ревизора и ревизијских накнада.

Постоји ограничена транспарентност о обављеном раду и налазима ревизије

18. Велики број услуга су релативно транспарентне за оне којима се пружају и корисници могу проценити њихов квалитет директно. Међутим, велики број стејхолдера котираних компанија или пружалаца финансијских услуга за компаније, обично немају детаљан увид у рад који обавља ревизија и питања које је ревизија идентификовала и решила. Стога, корисници финансијских извештаја, који су екстерни у односу на ентитет који је предмет ревизије, често не могу директно да оцене квалитет ревизије.

19. Информације о раду и налазима ревизора могу да буду обезбеђене у ревизоровом извештају. Међутим, велики број извештаја ревизора је стандардизован, и осим у релативно неуобичајеним околностима када је мишљење ревизора модификовано, информације о раду и налазима ревизора обично нису доступне.

20. Корисници су оспорили IAASB у погледу тога да ли треба обезбедити више информација у извештајима ревизора и IAASB је одговорио предлагањем измена у структури, тексту и садржају извештаја ревизора, укључујући, за ревизије котираних компанија, укључивање Кључних ревизијских питања. IAASB се нада да ће измене у извештају ревизора, а нарочито, укључивање Кључних ревизијских питања, обезбедити корисне информације корисницима финансијских извештаја у циљу побољшања њиховог разумевања оних питања, која су, по професионалном просуђивању ревизора била од највећег значаја у ревизији.

21. IAASB се нада да ће његова иницијатива у погледу извештавања ревизора обезбедити корисницима одређени увид у квалитет ревизије, нарочито уколико постоји могућност за додатне дискусије о томе са комитетима за ревизију или са ревизором. Међутим, IAASB препознаје да ће овакве додатне информације бити само релативно мали део укупних информација које су познате ревизору и које могу бити релевантне за боље разумевање квалитета ревизије.

Прилог 2

Квалитативне одлике фактора инпута и процеса

1. Овај Прилог садржи додатне описе квалитативних одлика фактора инпута и процеса. Ове квалитативне одлике примењују се на нивоу ангажовања ревизије, на нивоу ревизије фирме и на националном нивоу (или нивоу правног система).

Фактори инпута

1.1 Вредности, етика и ставови – ниво ангажовања

2. Кључне одлике су:

- Тим на ангажовању испољава објективност и интегритет.
- Тим на ангажовању је независан.
- Тим на ангажовању испољава професионалну оспособљеност и дужну пажњу.
- Тим на ангажовању испољава професионални скептицизам.

1.1.1 *Тим на ангажовању препознаје: да је ревизија спроведена у интересу шире јавности; као и значај усклађености са етичким захтевима*

3. Тим на ангажовању је посвећен спровођењу ревизије у интересима стејхолдера ентитета и у интересу шире јавности. Природа и обим јавног интереса вероватно ће варирати у складу са природом ентитета. Међутим, у свим ревизијама, тим на ангажовању треба да обезбеди одговарајући степен провере ставова руководства, да снажно изражава своје ставове и да се бави питањима све док не дође до адекватних закључака.

1.1.2 *Тим на ангажовању испољава објективност и интегритет*

4. Принцип објективности намеће обавезу ревизорима да не нарушавају своје професионално или пословно просуђивање због пристрасности, сукоба интереса или претераног утицаја других.

5. Потреба да ревизори, нарочито, буду објективни, узрокована је чињеницом да велики број значајних питања укључених у припрему финансијских извештаја укључује просуђивање. Мали број ставки које су укључене у финансијске извештаје може да се одмери са поузданошћу, а велики број њих обухвата процену и, самим тим, просуђивање. Ревизори морају да буду објективни приликом процене просуђивања руководства како би се смањио ризик од материјално погрешних исказа у финансијским извештајима путем пристрасности руководства, било намерно или нехотице.

6. Интегритет је предуслов за све оне који поступају у јавном интересу. Од кључног је значаја да тим на ангажовању поступа и да је евидентно да поступа, са интегритетом, што захтева не само искреност, већ и широк распон повезаних квалитета као што су поштење, отвореност и храброст.

1.1.3 Тим на ангажовању је независан

7. Независност је неопходна ради заштите појединачних чланова тима на ангажовању или ревизијске фирме од утицаја који могу нарушити професионално просуђивање, и помаже им да поступају са интегритетом и да практикују објективност и професионални скептицизам. Такође се захтева избегавање чињеница и околности које су толико значајне да узрокују да би разумна и добро информисана трећа страна могла да закључи да је интегритет, објективност и професионални скептицизам тима на ангажовању угрожен.

8. Претње по основу независности ревизора могу да укључују:

- Финансијске интересе који постоје између ревизора и ентитета који је предмет ревизије. Држање финансијског интереса код клијента ревизије може креирати претњу по основу личног интереса.
- Пословне односе између ревизора и ентитета који је предмет ревизије. Близак пословни однос између ревизијске фирме, или члана тима на ангажовању или члана уже породице, и ентитета може креирати претње по основу личног интереса или застрашивања.
- Пружање услуга које нису услуге ревизије клијентима ревизије. Ревизијске фирме традиционално су пружале својим клијентима ревизије низ услуга које нису услуге ревизије а које су у складу са њиховим вештинама и стручношћу. Пружање услуга које нису услуге ревизије, може, међутим, креирати претње по основу независности. Настале претње су најчешће претње по основу самоконтроле, личног интереса и заступништва.
- Партнере и особље који могу сматрати да њихова зарада, па чак и њихове текуће каријере у ревизијској фирми зависе од задржавања клијента ревизије, што креира претњу по основу присности или личног интереса.
- Случајеве у којима је бивши члан тима на ангажовању, или партнер фирме, прешао у ентитет који је био предмет ревизије на позицију која му омогућава да врши значајан утицај на припрему рачуноводствених евиденција и финансијских извештаја. Настале претње су најчешће претње по основу присности, личног интереса и застрашивања.

9. Претња по основу присности може такође бити креирана ангажовањем истог особља вишег ранга у тиму који ради на ангажовању током дужег временског периода. Међутим, акумулиране претходне информације о ентитету и његовом пословању могу да допринесу квалитету ревизије, будући да ће унапредити ревизорову процену ризика и одговоре на њих. Оне такође могу довести до ефикасности и најбољих препорука за побољшање у одређеним областима пословања ентитета.

10. Потенцијалне користи за квалитет ревизије треба довести у равнотежу са претњама по основу независности које могу да настану из детаљног познавања ентитета и његовог пословања од стране вишег особља, које је резултат њиховог учествовања у ревизији током више година. Како би се одговорило на ову претњу, IESBA Кодекс захтева да се кључни партнери у ревизији ентитета од јавног интереса мењају (или „ротирају“) након седам година; етички и законски захтеви у појединим земљама обавезују и краћи период ротације. Неки сматрају да би, поред ротације партнера у ангажовању, перцепција независности ревизора била боља када би се и сама ревизијска фирма периодично мењала. Други сматрају да би задржавање исте фирме вероватно помогло ревизорима да разумеју пословање и системе ентитета и имало за резултат ефективне одговоре на ризике од материјално погрешних исказа у финансијским извештајима, као и ефикасност ревизије.

11. Разматрање претњи и заштитних мера приликом утврђивања независности за ревизије јавног сектора је једнако важно за ревизије у приватном сектору. Међутим, неке потенцијалне претње могу да се разликују. На пример, мање је вероватно да ће ревизори у јавном сектору имати директне финансијске интересе код ентитета над којим спроводе ревизију.

12. Ревизор се често посматра као вредност за пословање и порески саветник за ентитет и обично постоје честе директне комуникације са вишим руководством, што има за резултат добру информисаност ревизора о развојима у пословању. Ово омогућава ревизору добро познавање процеса финансијског извештавања клијента и привредне гране, али такође може да се посматра као претња по основу независности.

1.1.4 Тим на ангажовању испољава професионалну оспособљеност и дужну пажњу

13. Професионална оспособљеност и дужна пажња подразумевају да сви чланови тима на

ангажовању:

- Развијају и одржавају професионално знање и вештине на одговарајућем нивоу;
- Поступају пажљиво, темељно и благовремено; и
- Поступају савесно у складу са применљивим техничким и професионалним стандардима.

1.1.5 *Тим на ангажовању испољава професионални скептицизам*

14. Професионални скептицизам је став који обухвата примену испитивачког ума у контексту одговарајућег разумевања ентитета, његовог пословања и окружења у којем послује. Ово разумевање, заједно са уопштенијим познавањем пословања и искуством, омогућава ревизору да процени ризике од материјално погрешних исказа у финансијским извештајима ентитета, да процени довољност и прикладност ревизијских доказа и да донесе одговарајуће закључке.

15. Професионални скептицизам је значајан аспект просуђивања ревизора који је повезан са планирањем, спровођењем и проценом резултата ревизије. Осим уколико ревизори нису спремни да оспоре тврдње руководства (укључујући случајеве када је руководство ангажовало стручњака), они неће имати одвраћајући ефекат на криминалне радње нити ће моћи да закључе, поуздано, да ли су финансијски извештаји ентитета истинито приказани у складу са оквиром финансијског извештавања.

16. Професионални скептицизам подразумева да сви чланови тима на ангажовању:

- Поседују испитивачки ум и спремност да оспоре тврдње руководства.
- Критички процењују информације и објашњења које су прибавили током обављања свог рада;
- Настоје да разумеју мотивације руководства у погледу могућих погрешних исказа у финансијским извештајима;
- Буду отворени за нове информације/сазнања;
- Критички разматрају просуђивања других чланова тима на ангажовању;
- Имају самопоуздања да оспоре руководство и истрајност да прате одређено питање до доношења закључка; и
- Опрезни су у погледу доказа који нису у складу са осталим прибављеним доказима или доводе у питање поузданост документације и одговора на упите.

1.2 **Вредности, етика и ставови – ниво фирме**

17. Кључне одлике су:

- Постоје управљачка уређења којима се успостављају адекватне смернице „са врха“ и који имају за циљ да заштите независност фирме.
- Неопходне карактеристике особља се подстичу преко система оцењивања и награђивања којим се подржава квалитет ревизије.
- Финансијска разматрања не покрећу активности и одлуке које нарушавају квалитет ревизије.
 - Фирма наглашава значај обезбеђивања партнерима и особљу могућности за континуирани професионални развој и приступ техничкој подршци високог квалитета.
 - Фирма промовише културу консултовања о тешким питањима.
 - Постоје ефективни системи за доношење одлука о прихватању и наставку сарадње са клијентом.

1.2.1 *Постоје управљачка уређења којима се успостављају адекватне смернице „са врха“ и који имају за циљ да заштите независност фирме*

18. Важно је да ревизијска фирма има ефективна интерна управљачка уређења како би се заштитила природа јавног интереса ревизијске функције и избегло да комерцијални интереси фирме негативно утичу на квалитет ревизије, на пример, путем неприкладног промовисања других области праксе (као што су порез, корпоративне финансије и консалтинг) на штету квалитета ревизије.

19. Руководство фирме има кључну улогу у подстицању културе која наглашава улогу ревизије у јавном интересу и значај квалитета ревизије у овом погледу, укључујући избегавање ситуација које би могле да наруше објективности и независност фирме. Редовна комуникација о очекиваном понашању креира одговарајуће окружење унутар ревизијске фирме које укључује придржавање принципа основних етичких захтева који се примењују на ревизоре.

20. Појединачни практичари имају директну контролу над културом фирме, а у малим и средњим праксама (SMP) мали број партнера може да има директан утицај над факторима инпута као што су управљачка уређења, консалтинг и надзорне активности. У зависности од става, ово може да буде предност или слабост окружења мале фирме.

1.2.2 *Неопходне карактеристике особља се подстичу преко система оцењивања и награђивања којим се подржава квалитет ревизије*

21. Системи оцењивања и награђивања могу да негују и развијају одговарајуће карактеристике и понашање особља, укључујући интегритет, објективност, професионалну оспособљеност и дужну пажњу. Ово обухвата интегрисање тих карактеристика у критеријуме за одабир кадра, процесе напредовања и накнаде, и програме обука, применом одговарајућих оквира оспособљавања.
22. Оквири оспособљавања на најбољи начин могу да се развију путем референци на области оспособљености из Међународних стандарда едукације (IES), чиме би се промовисала хармонизација оквира међу ревизијским фирмама.
23. Фирма редовно оцењује своје партнере и особље у односу на компетенције које су развијене као подршка квалитету ревизије. При томе, ревизијске фирме обезбеђују да партнери и особље не буду кажњавани за заузимање чврстог става у погледу ревизијских питања, чак и ако то може да угрози однос са клијентом. Донети закључци користе се као подршка за одлуке о напредовању и накнадама; као и друге активности које фирме могу да предузимају када перформансе партнера или особља не испуњавају очекиване стандарде.

1.2.3 *Финансијска разматрања не покрећу активности и одлуке које нарушавају квалитет ревизије*

24. Финансијска разматрања како на нивоу фирме (као што је финансијски циљ који фирма поставља да би се остварила профитна маржа ревизија и спремност на инвестирање у системе за обуку и подршку у ревизији) тако и на нивоу ангажовања (као што је однос између ревизијске накнаде и трошкова обављеног рада) не треба да спречавају спровођење строге ревизије која испуњава интересе јавности.
25. Такође не треба да постоји, на уштрб квалитета ревизије:
 - Нагласак на добијању ревизија и на задржавању клијената ревизије, нарочито по нереално ниским накнадама;
 - Нагласак на маркетингу за услуге које нису услуге ревизије ентитетима који су клијенти ревизије фирме; или
 - Смањење трошкова (укључујући путем смањења броја партнера и особља) у ревизијској пракси (на пример, у време економске кризе).

1.2.4 *Фирма наглашава значај обезбеђивања партнерима и особљу могућности за континуирани професионални развој и приступ техничкој подршци високог квалитета*

26. Ревизија захтева знање из мноштва стручних области, укључујући финансијско извештавање, етичке и стандарде ревизије и корпоративне и пореске законе и регулативу. Важно је да ревизијске фирме имају техничку подршку која помаже партнерима и особљу да буду информисани о најновијим развојима у овим областима и пружа им помоћ у погледу комплексних области.
27. Квалитет ревизије такође може да се побољша ако се развије информациона инфраструктура која омогућава фирми да подржи просуђивања ревизије (на пример, путем састављања повезаних база пословних и индустријски података), да прати и адекватно одговори на питања независности и да планира и ефективно управља ротацијом партнера у ангажовањима ревизије.
28. Величина ревизијских фирми и доступне техничке подршке може значајно да варира. За мање праксе са малим бројем особља и базом клијената са релативно малом сложености пословања, могуће је развити релативно једноставне политике и процедуре за контролу квалитета. Међутим, мање праксе могу да се суоче са изазовима у погледу консултација и могу ангажовати екстерне консултанте за пружање техничке експертисе или се могу ослањати на услуге техничке подршке које обезбеђују професионалне рачуноводствене организације.

1.2.5 *Фирма промовише културу консултовања о тешким питањима*

29. Култура консултовања је важна за све ревизијске фирме, укључујући појединачне практичаре. Ревизија често захтева доношење комплексних одлука и просуђивања. Особље дискутује о овим питањима у оквиру тима на ангажовању и са партнером у ангажовању ревизије. Партнери у ангажовању ревизије дискутују о комплексним одлукама и просуђивањима са другим партнерима или

са техничким стручњацима и пажљиво разматрају добијене савете. Да би овај процес ефективно функционисао, важно је да постоји култура консултовања као и да учесници имају довољно времена на располагању да се адекватно баве питањима када се она појаве.

30. У случајевима када су интерни ресурси ограничени, екстерни технички ресурси могу бити доступни преко професионалних рачуноводствених организација, њихових веза са другим фирмама или организација – трећих страна које имају адекватне ресурсе.

1.2.6 *Постоје ефективни системи за доношење*

одлука о прихватању и наставку сарадње са клијентом

31. Пре прихватања ангажовања ревизије, и након тога, једном годишње, важно је да ревизијске фирме разматрају да ли су компетентне да спроведу ангажовање и да ли имају капацитете и ресурсе за то. Ово обухвата и да ли фирма може да се придржава релевантних етичких захтева.

32. Иако ревизори морају да примењују професионални скептицизам, ревизија такође обухвата степен поверења у руководство. Руководству којем недостаје интегритет, по дефиницији, не може да се верује. Добри системи за прихватање и наставак сарадње са клијентима стога процењују да ли постоје информације које сугеришу да руководству клијента недостаје интегритет у мери у којој не би било могуће спровести квалитетну ревизију. Постојање ригорозног система за прихватање и наставак сарадње са клијентима стога је важно како би помогло ревизијској фирми да избегне ангажовања у којима постоје велике шансе за криминалне радње или незаконита дела, и на тај начин очувала репутација пружања квалитетних ревизија.

1.3 Вредности, етика и ставови – национални ниво

33. Кључне одлике су:

- Усвајају се етички захтеви који разјашњавају основне применљиве етичке принципе и специфичне захтеве.
- Регулаторна тела, национална тела за постављање стандарда и професионалне рачуноводствене организације активно обезбеђују разумевање етичких принципа и доследну примену захтева.
- Информације које су релевантне за одлуке о прихватању клијената размењују се на нивоу ревизијских фирми.

1.3.1 *Прописују се етички захтеви који разјашњавају основне применљиве етичке принципе и специфичне захтеве*

34. Етичке захтеве може да намеће закон или регулатива или се преко професионалних рачуноводствених организација обавезује њихова примена. IFAC захтева да организације чланице предузимају кораке за усвајање и имплементацију IESBA Кодекса у њиховим законским системима и да помажу у њиховој имплементацији, у зависности од одговорности организација чланица у националним окружењима. У појединим земљама, IESBA Кодекс је допуњен додатним националним захтевима, а ревизијске фирме и тела за ревизију јавног сектора могу одлучити да наметну веће захтеве својим партнерима и особљу.

35. Етички захтеви не могу да реше све могуће ситуације. Стога, ревизори стичу разумевање о захтевима и основним принципима који су у њиховој основи у циљу разумевања начина њихове примене у пракси. Схватање начина на који се принципи примењују може да се развије преко интерне комуникације у оквиру ревизијске фирме, преко обучавања или обука на лицу места, као и посматрања искуснијег особља на делу.

36. IESBA Кодекс установљава следеће основне принципе професионалне етике и захтева од ревизора да их примењују:

- Интегритет – поступање искрено и часно у свим професионалним и пословним односима. Интегритет такође подразумева фер понашање и истинољубље.
- Објективност – не дозволити да пристрасност, сукоб интереса или непримерени утицај других компромитују професионално или пословно просуђивање.
- Професионална оспособљеност и дужна пажња – одржавање професионалног знања и вештина на нивоу којим се обезбеђују компетентне професионалне услуге клијентима или послодавцима на бази текућих развоја у пракси, законодавству и техникама и поступање пажљиво и у складу са применљивим техничким и професионалним стандардима.
- Поверљивост – поштовање поверљивости информација стечених као резултат професионалних и пословних односа и, самим тим, уздржавање од обелодањивања оваквих информација трећим странама без претходног и специфичног овлашћења, осим уколико не постоји законско или професионално право или обавеза обелодањивања, и од коришћења информација у циљу остваривања

личне користи за професионалног рачуновођу или за трећу страну.

- Професионално понашање - поштовање релевантних закона и регулативе и избегавање сваког деловања које може да дискредитује професију.

37. Поред тога, IESBA Кодекс садржи додатне захтеве у погледу независности ревизора и описује приступ који ревизори треба да заузму, укључујући:

- Идентификовање претњи по основу независности;
- Процену значаја идентификованих претњи; и
- Примену заштитних мера, по потреби у циљу отклањања претњи или њиховог свођења на прихватљиви ниво.

38. IESBA Кодекс назначава да када ревизори утврде да адекватне заштитне мере нису доступне или не могу да се примене за отклањање претњи или њихово свођење на прихватљив ниво, треба да отклоне околност или однос који ствара те претње, или да одбије, односно прекине ангажовање ревизије. У појединим случајевима, IESBA Кодекс препознаје да би настале претње биле толико значајне да никаква мера заштите не би могла да их сведе на прихватљив ниво; и сходно томе, ревизору је забрањено да предузима ревизију.

1.3.2 *Регулаторна тела, национална тела за постављање стандарда и професионалне рачуноводствене организације активно обезбеђују разумевање етичких принципа и доследну примену захтева*

39. Доследна примена етичких захтева и принципа који су у њиховој основи, је подржана упутствима, обукама и другим активностима подршке које обезбеђују регулаторна тела, национална тела за постављање стандарда, професионалне рачуноводствене организације и други. Ово може да обухвата објављивање упутстава као што су одговори на често постављана питања, као и организовање презентација и радионица.

1.3.3 *Информације које су релевантне за одлуке о прихватању клијената размењују се на нивоу ревизијских фирми*

40. Појединачне ревизијске фирме доносе одлуке о томе да ли да прихвате новог клијента или да наставе сарадњу са постојећим клијентом ревизије. Фирме могу одлучити да не наставе сарадњу са клијентом ревизије ако су забринуте у погледу пракси финансијског извештавања или интегритета руководства. У оваквим околностима, важно је да друге ревизијске фирме које су позване да учествују у тендеру за ревизију буду упознате са овом информацијом.

1.4 Знање, вештине, искуство и време – Ниво ангажовања

41. Кључне карактеристике су:

- Партнери и особље поседују неопходне стручности.
- Партнери и особље разумеју пословање ентитета.
- Партнери и особље врше разумна просуђивања.
- Партнер у ревизијском ангажовању је активно укључен у процену ризика, планирање, надзор и преглед извршеног рада.
- Особље које врши детаљне ревизијске активности на терену има довољно искуства, врши се адекватно управљање, надзор и преглед њиховог рада, и постоји разуман степен континуитета рада особља.
- Партнери и особље имају довољно времена да изврше ревизију на ефективан начин.
- Партнер у ангажовању и остали искусни чланови тима који ради на ангажовању су доступни руководству и лицима овлашћеним за управљање.

1.4.1 *Партнери и особље поседују неопходне компетенције*

42. Иако не може да се очекује да сви чланови тима имају исти ниво знања и искуства, партнер у ангажовању на ревизији сноси одговорност да се обезбеди да тим као колектив има одговарајуће компетенције, и да се, по потреби, ангажују екстерни стручњаци, или специјалисти да би се испуниле потребе које настају услед околности ангажовања. На пример, експертиза може бити потребна у вези са таквим питањима као што су:

- процене сложених финансијских инструмената, земљишта и грађевина, машина и постројења, драгог камења, уметничких дела, антиквитета, нематеријалне имовине, стечене имовине и обавеза преузетих по основу пословних комбинација као и имовине чија је вредност умањена.
- Актуарски обрачуни обавеза у вези са уговорима о осигурању или плановима бенефиција запослених.

- Процене резерви нафте и гаса.
- Процене обавеза у вези са животном средином и трошкови рашчишћавања локалитета.
- Тумачења уговора, закона и регулатива.
- Анализе сложених или неуобичајених питања у вези са усклађеношћу са пореским захтевима.

Информациони системи ентитета, посебно ако се сматра да је ентитет зависан од информационе технологије.

43. Експертиза може да потиче из унутрашњих извора у ревизорској фирми или из спољашњих извора. Ако у ангажовању учествују специјалисти или стручњаци, важно је да се, као и када су у питању чланови тима који ради на ангажовању, врши адекватно управљање, надзор и преглед њиховог рада.

44. Адекватан развој стручног знања и вештина почиње са почетним професионалним развојем кандидата за професионалног рачуновођу. Додатно усавршавање професионалног рачуновође да би могао да обавља улогу ревизора потом се остварује кроз континуирани професионални развој и додатно радно искуство на ревизији. Континуирани професионални развој професионалне стручности и доживотно учење су од кључне важности за ревизора да би могао да настави да испуни очекивања својих клијената и јавности.

1.4.2 *Партнери и особље разумеју пословање ентитета*

45. Добро разумевање ентитета, његовог пословања и привредне гране у којој послује је кључно да би ревизор могао да процени ризика материјално значајних погрешних исказа у финансијским извештајима како би на одговарајући начин усмерио ревизијске поступке и проценио добијене налазе. То је такође неопходно за примену професионалног скептицизма и способност правилног ревизорског просуђивања.

46. Познавање привредне гране, укључујући разумевање релевантних прописа и рачуноводствених питања, може бити посебно важно за клијенте, на пример, у сектору финансијских услуга. Међутим, важно је да области знања нису толико уске да онемогуће ревизора да види ширира питања. Ревизори могу да стекну опште знање о пословању из неревизијских активности и рада са различитим клијентима у различитим привредним гранама. То им омогућава шири увид у специфичности пословања једног одређеног ентитета и примену ширих знања о питањима пословања, ризика и контролних система.

47. Ревизију мањих ентитета на терену често врше искусни чланови особља који раде са тим ентитетом више година. Иако ти људи обично добро познају пословање ентитета, могу постојати претње које се односе на њихову објективност и професионални скептицизам.

1.4.3 *Партнери и особље врше разумна просуђивања*

48. Ревизори користе своје искуство и вредности у смислу интегритета, објективности и професионалног скептицизма да врше разумна професионална просуђивања која су поткрепљена чињеницама и околностима ангажовања.

49. Разумно просуђивање може да подразумева следеће активности партнера и особља:

- Идентификација питања;
- Примена знања о пословању, финансијском рачуноводству и извештавању и о информационим технологијама;
- Истраживање теме и разматрање различитих аспеката;
- Процена алтернативних могућности у светлу релевантних чињеница и околности;
- Разматрање да ли је примењен прикладан процес приликом доношења закључка и да ли постоји довољно адекватних доказа да га подрже;
- Консалтинг, по потреби; и
- Документовање закључка и његове логичке основе.

1.4.4 *Партнер у ревизијском ангажовању је активно укључен у процену ризика, планирање, надзор и преглед извршеног рада*

50. Пошто су партнери у ангажовању одговорни за ревизије које предузимају, важно је да буду директно укључени у планирање ревизије, процену прибављених доказа и доношење коначних закључака.

51. Иако већи део детаљног рада на ревизији може да се делегира на мање искусно особље, доступност партнера у ревизијском ангажовању омогућава благовремене интервенције током

спровођења ревизије.

52. Постоји мишљење да обелодањивање имена партнера у ангажовању у извештају ревизора треба да се захтева за све ентитете, зато што се на тај начин код партнера у ангажовању ствара јачи осећај личне одговорности, а појединац је на крају одговоран за спровођење ревизије. У многим правним системима овај захтев је већ на снази, обично у форми личног потписа. Други сматрају да такав услов нема никакав утицај на осећај одговорности партнера у ангажовању. Потенцијалне тешкоће везане за такав захтев укључују перцепцију смањење одговорности фирме и могућност повећања законске одговорности за партнера у ангажовању у одређеним правним системима.

1.4.5 *Особље које врши детаљне ревизијске активности на терену има довољно искуства, врши се адекватно управљање, надзор и преглед њиховог рада, и постоји разуман степен континуитета рада особља*

53. Структура многих ревизорских фирми, посебно већих, је хијерархијска - често се описује као "пирамидална структура" - и састав многих тимова који раде на појединачним ангажовањима одражава ову структуру. Као резултат тога, детаљне ревизијске активности на терену ће обављати особље које је релативно неискусно; многи од њих можда још нису стекли професионалне рачуноводствене квалификације. Међутим, да би чланови особља могли да врше разумна професионална просуђивања потребно је искуство.

54. Осим тога, ако су исти чланови особља на ревизији неког ентитета више година узастопно, то ће им вероватно помоћи у разумевању пословања и система тог ентитета и то се често посматра као нешто позитивно од стране руководства и лица овлашћених за управљање. Неки сматрају да то вероватно за резултат има ефективне одговоре на ризик материјално значајних погрешних исказа у финансијским извештајима, као и ефикасност ревизије. Међутим, продужено учешће може довести до недостатка професионалног скептицизма и претњи по независност ревизора.

55. У многим земљама, тела која врше ревизију ентитета јавног сектора имају тачно одређена ограничења у погледу потрошње за кадровске ресурсе. Такође, може постојати регулатива која се односи на запошљавање особља и плате које чланови особља могу да имају. Ово може да значи да ће неким телима која врше ревизију ентитета јавног сектора представљати значајан изазов ангажовање и задржавање довољног броја високо-квалитетних кадрова да би могли да одрже квалитет ревизије.

1.4.6. *Партнери и особље имају довољно времена да изврше ревизију на ефективан начин*

56. Партнери и особље често имају и друге одговорности осим ревизије појединачног ентитета, а рокови за ревизију могу да буду веома кратки. Планирање је важно, како на нивоу појединачне ревизије тако и на нивоу ревизорске фирме, како би се обезбедило да на располагању буде довољно средстава за прикупљање довољно адекватних доказа и да постоји одговарајућа комуникација са руководством и лицима овлашћеним за управљање.

57. Ревизорске фирме су обично ентитети оријентисани на стицање профита, а профитабилност ревизорске фирме је директно везана за однос између накнада за ревизију које се наплаћују од клијента и трошкова прикупљања довољно адекватних ревизијских доказа. Партнери у ангажовању на ревизији су обично ти који су у оквиру својих ревизорских фирми одговорни за финансијски приход од ревизија које обављају, а ако је висина накнада за обављање ревизије ограничена од стране руководства, то може да створи притисак на тим који ради на ангажовању да промени природу и динамику ревизијских поступака или да се смањи обим тестирања. Ово, са друге стране, може да угрози квалитет ревизије.

1.4.7 *Партнер у ангажовању и остали искусни чланови тима који ради на ангажовању су доступни руководству и лицима овлашћеним за управљање*

58. Важно је да партнер у ангажовању на ревизији буде доступан члановима највишег руководства и лицима овлашћеним за управљање. Редован контакт омогућава да партнер у ангажовању на ревизији буде добро обавештен о дешавањима у пословању ентитета, као и да благовремено изнесе питања која се односе на ревизију.

1.5 **Знање, вештине, искуство и време – Ниво фирме**

59. Кључне карактеристике су:

- Партнери и особље имају довољно времена да реше тешка питања како се појављују.
- Тимови који раде на ангажовању су правилно структурирани.
- Партнери и особље вишег ранга дају мање искусним члановима правовремене оцене и одговарајуће смернице или пружају обуку “на послу”.
- Адекватна обука се обезбеђује партнерима и особљу у вези са питањима из области ревизије, рачуноводства и, уколико је потребно, специјализованих области привреде.

1.5.1 *Партнери и особље имају довољно времена*

да реше тешка питања како се појављују

60. Партнери и особље вишег ранга често раде на великом броју ревизија које имају сличне рокове. Ово може довести до тога да активности буду сконцентрисане у једном периоду. Партнери и чланови особља вишег ранга често клијентима пружају услуге које се не односе на ревизију или обављају друге активности у оквиру ревизорске фирме. Важно је да фирма предвиди, најбоље што је могуће, могуће конфликте узроковане роковима и да их спречи приликом доделе одговорности. Руководство фирме активно прати количину посла како би се смањио ризик да за неприхватљиво велику количину посла буде задужен појединачни партнер или члан особља.

1.5.2 *Тимови који раде на ангажовању су правилно структурирани*

61. Приликом расподеле људских ресурса у обзир се узима ризик. Постоји опасност да ће најспособнији партнери и чланови особља бити додељени највећим и најпрестижнијим клијентима фирме и, као резултат тога, неће бити на располагању за ревизију других клијената код којих ризици од материјално погрешних финансијских извештаја могу бити већи.

62. Адекватна расподела ресурса омогућава да тимови који раде на ангажовању имају довољно знања и довољно времена за извођење одређених ревизија. За то је неопходно да се за ангажовање одреде партнери и особље вишег ранга који имају одговарајуће знање о привредној грани у којој клијент послује и о важећем оквиру финансијског извештавања, као и довољно времена да може да се спроведе квалитетна ревизија.

63. Расподела ресурса обухвата прикупљање информација од стране фирме о следећим елементима:

- Знање, вештине и искуство;
- Процењени рокови; и
- Периоди пружања услуге - како би се омогућила усаглашеност са етичким захтевима, на пример, у погледу ротације партнера ревизије.

64. У неким земљама ревизија мањих ентитета није обавезна. То значи да је у тим земљама за мале и средње праксе који имају мали број клијената теже да задрже partnere и чланове особља који имају релевантно знање и искуство из области ревизије.

1.5.3 *Партнери и особље вишег ранга дају мање искусним члановима правовремене оцене и одговарајуће смернице или пружају обуку “на послу”*

65. Процес оцењивања у ревизорској фирми је важан аспект развоја способности појединца. Иако није лако измерити квалитет ревизије, он ће вероватно да се побољша ако оцене посебно дају партнери и запослени. Ово може да се искористи за промоцију доброг ревизијског просуђивања, укључујући и консултације о тешким питањима.

66. Може бити корисно да се направи разлика између прављења периодичних оцена учинка особља и обезбеђивања обуке и давања смерница запосленима на радном месту. Док оцене могу да се користе да се лакше идентификује нека важна вештина или способност која треба да се побољша, смернице или обука на послу могу да се користе да се помогне појединцу да развије ту вештину или способност. Давање смерница и обука на послу су такође посебно важне за развој кључних личних карактеристика као што су интегритет, објективност, строгости, професионални скептицизам, и истрајност као и пружање помоћи мање искусном особљу у раду са непознатим подручјима ревизије.

67. За давање ефективних смерница потребне су додатне вештине, знања и искуства, и ревизорске фирме немају неограничен број људи који поседују овакву одговарајућу стручност. Такви људи могу имати и друге захтеве у погледу свог времена. Важно је да фирме обезбеде подстицаје за искусније чланове особља да издвоје довољно времена да се ефикасно позабаве овом важном улогом

развоја кадрова и, као део процеса оцењивања, процене њихов напредак.

1.5.4 *Адекватна обука се обезбеђује партнерима и особљу у вези са питањима из области ревизије, рачуноводства и, уколико је потребно, специјализованих области привреде*

68. Професија настоји да обезбеди ревизору неопходне способности кроз почетни професионални развој, који се састоји од обуке у областима техничких и стручних вештина и вредности, етике и ставова и практичног искуства, и одређивања захтева у погледу континуираног професионалног развоја.

69. Фирме углавном обезбеђују обуку која се односи на техничке аспекте ревизије и на захтеве њихових методологија ревизије. Фирме такође обезбеђују неопходно практично искуство тако што укључују приправнике у тимове који раде на ангажовању на ревизији. Спајање учења о техничким аспектима ревизије са стицањем практичног искуства је важно зато што је формална обука само део процеса којим ревизори развијају вештине и стичу искуство.

70. Професионалне рачуноводствене организације које су чланови IFAC-а имају захтеве који се односе на континуирану професионалну едукацију и програми едукацију које спроводе фирме су дизајнирани да се изгради стручност професионалних практичара који се баве ревизијом. Такви програми често обухватају широк спектар области релевантних за пословање фирме у целини, као што су управљање пројектима, информационе технологије и вештине комуникације. Важно је да фирме посвете довољно времена, ресурса и придају довољно значаја обуци из ревизије и рачуноводствених питања, укључујући, где је то потребно, специјализована питања која се односе на привредну грану како би се обезбедиле техничке вештине потребне за пружање подршке квалитету ревизије.

1.6 Знање, вештине, искуство и време – Ниво државе

71. Кључне карактеристике су:

- Постоје строги аранжмани за лиценцирање ревизијских фирми/појединачних ревизора.
- Захтеви у погледу образовања су јасно дефинисани, а обука је ефективна и са адекватним ресурсима.
- Постоје аранжмани за ажурирање знања ревизора о текућим питањима и за организовање обуке о новим рачуноводственим, ревизијским или регулаторним захтевима.
- Ревизијска професија је добро позиционирана да привуче и задржи појединце који поседују одговарајуће квалитете.

1.6.1 *Постоје строги аранжмани за лиценцирање ревизијских фирми/појединачних ревизора*

72. Ревизија је активност од јавног интереса коју треба да врше појединци са одговарајућим квалификацијама који раде у адекватном окружењу. Да би се то постигло, обично се успостављају национални механизми за лиценцирање ревизорских фирми или ревизора појединачно да би могли да врше ревизију. Регистар одобрених фирми и појединачно често одржава надлежни орган. Надлежни органи често имају овлашћења да пониште лиценцу у одређеним околностима.

1.6.2 *Захтеви у погледу едукације су јасно дефинисани, а обука је ефективна и са адекватним ресурсима*

73. Критеријуми за добијање лиценце обично обухватају захтеве у погледу едукације како за почетну тако и континуирану едукацију. Квалитет ревизије се лакше постиже ако су захтеви у погледу едукације јасно дефинисани и примењује се довољно средстава како би се обезбедила ефективност обуке.

74. Професионалне вештине описане у IES стандардима истичу стручности које су неопходне да би пружиле подршку квалитету ревизије. Ове стручности се развијају комбинацијом теоријске обуке и практичног искуства и подучавања у оквиру ревизорских фирми. IES стандарди су писани за организације чланице IFAC-а (које могу да имају одговорност за теоријску обуку), али се не примењују директно на ревизорске фирме (које обезбеђују практично искуство и смернице). За квалитет ревизије је повољно ако организације које пружају обуку и ревизорске фирме користе исти оквир компетенција.

1.6.3 *Постоје аранжмани за ажурирање знања ревизора*

о текућим питањима и за организовање обуке о новим рачуноводственим, ревизијским или регулаторним захтевима

75. Поред обуке која се односи на почетну професионалну едукацију ревизора, адекватни аранжмани за континуирану професионалну едукацију унутар једне земље представљају важан фактор који доприноси квалитету ревизије. Континуирана професионална едукација треба да се обезбеди да би искуснији ревизори могли да наставе да развијају своје вештине и знања у вези са ревизијом, и да буду стално информисани о променама у рачуноводственим и регулаторним захтевима.

76. Континуирана професионална едукација је посебно важна када постоје велике промене у захтевима који се односе на финансијско извештавање и ревизију. На тај начин се пружа могућност да се ревизори обавесте о новим техничким захтевима, да се објасне циљеви насталих промена, као и да се пружи помоћ у стицању разумевања које је неопходно да се нови захтеви реализују на економичан начин.

1.6.4 *Ревизијска професија је добро позиционирана да привуче и задржи појединце који поседују одговарајуће квалитете*

77. Стручности које поседују партнери и особље које ради на ревизији су кључни фактор за квалитет ревизије. Иако је обука веома важна, неке од неопходних особина су, до одређене мере, инхерентне за сваког појединца. Зато је веома важно да се појединци који поседују одговарајуће особине привуку да се баве ревизијом.

78. Вероватно постоји више фактора који утичу на појединца који желе да се професионално баве ревизијом, укључујући:

- статус ревизије као професије у националном окружењу;
- перцепцију о могућностима напредовања у каријери и финансијским подстицајима;
- природу посла, укључујући њену улогу у вези са јавним интересом; и
- квалитет обезбеђене обуке.

79. Исти фактори ће вероватно утицати и на одлуке појединаца да остану у ревизијској професији, и да наставе са градњом каријере у ревизији. У неким земљама, постоји тенденција да велики број рачуновођа напушта ревизорске куће и прелазе у привреду. Иако ово може имати позитиван утицај на финансијско извештавање, може да ограничи број искусног особља које је на располагању ревизорским фирмама и тиме угрози квалитет ревизије.

80. Статус ревизијске професије у националном окружењу такође може да утиче на поштовање које уживају ревизори а самим тим и ефикасност функције ревизије. У срединама где ревизија као професија не ужива велико поштовање или нема адекватна овлашћења, ревизори ће бити у слабијем положају у односу на руководство. У таквим околностима, вероватноћа се смањује да ће ревизори испитивати руководство о значајним питањима или да ће имати чврст став у вези са значајним ревизијским питањима. Са друге стране, тамо где је ревизијска професија високо цењена или има адекватна овлашћења путем одговарајућих механизма, ревизорима ће бити лакше да покажу професионални скептицизам и да стриктније врше ревизију.

Фактори процеса

1.7. Процес ревизије и процедуре контроле квалитета – Ниво ангажовања

81. Кључне карактеристике су:

- Тим који ради на ангажовању примењује стандарде ревизије, релевантне законе и регулативу, и процедуре за контролу квалитета ревизорске фирме.
- Тим који ради на ангажовању на прикладан начин користи информациону технологију.
- Постоји ефективна интеракција са осталим учесницима ревизије.
- Постоје одговарајући аранжмани са руководством у циљу реализације ефективног и ефикасног процеса ревизије.

1.7.1 Тим који ради на ангажовању примењује стандарде ревизије, релевантне законе и регулативу, и процедуре за контролу квалитета ревизорске фирме

82. Стандарди ревизије имају кључну улогу у подупирању квалитета ревизије и поверења корисника у ревизију. Стандарди ревизије су осмишљени тако да помажу ревизору да стекне разумно уверавање и да примењује професионално просуђивање и професионални скептицизам током планирања и извођења ревизије и за, између осталог:
- Идентификацију и процену ризика материјално погрешног исказа, услед криминалне радње или грешке, на основу разумевања ентитета и његовог окружења, укључујући унутрашње контроле ентитета;
 - Прибављање довољно адекватних ревизијских доказа о постојању материјално погрешних исказа, кроз осмишљавање и имплементацију адекватних одговора на те ризике; и
 - Формирање мишљења о финансијским извештајима на основу закључака донетих на основу прибављених доказа.
83. ISA стандарди захтевају да се припреми документација која је довољна да омогући искусном ревизору, који није пре тога био повезан са ревизијом, да разуме природу, време и обим извршених поступака, резултате тих поступака, значајна питања која су се појавила и донете закључке. Ова документација подржава активности везане за контролу квалитета које спроводи тим који ради на ангажовању, пре него што се ревизија заврши, и остали који врше преглед квалитета извршеног рада.
84. Од ревизора се често националним законом или регулативом захтева да постигну усклађеност са стандардима ревизије. Међутим, нису сви аспекти процеса ревизије дефинисани стандардима ревизије, и ревизорске фирме обично имају методологије које садрже додатне спецификације. Чак и унутар структуре која је сачињена од стандарда ревизије и методологије ревизорске фирме, постоји флексибилност за тим који ради на ангажовању у смислу специфичних ревизијских активности које се врше, њиховог спровођења у пракси, и природе и времена интеракције са руководством. Начин на који се рад врши у пракси може бити важан фактор за ефективност и ефикасност.
- 1.7.2 *Тим који ради на ангажовању на прикладан начин користи информациону технологију*
85. Све већа употреба и сложеност компјутерских информационих система пружа могућности ревизорима да ефикасније и ефективније прибављају ревизијске доказе; на пример коришћењем ревизијских техника уз помоћ компјутера, укључујући испитивање фајлова и коришћење тестних података. Ове технике имају ту предност што може да се обухвати више трансакција и контрола. Међутим, понекад примена таквих техника захтева ангажовање стручњака, што може да захтева много времена, посебно у првој години коришћења.
86. Платформе информационих технологија које се користе у ревизијским фирмама утичу на начин на који ревизори врше ревизију и евидентирају извршени рад. Данас се све чешће користи ревизијски софтвер да би помогао тимовима који раде на ангажовању да примењују методологију коју одређује ревизорска фирма. Иако то може да допринесе ефикасности и побољшању процеса контроле квалитета, ризици по квалитет ревизије који су повезани са њиховом употребом укључују:
- Претерано инсистирање на усклађености са ревизијским софтвером који користи фирма уместо да се подстиче размишљање о јединственим особинама ентитета који је предмет ревизије; и
 - Ново особље троши превише времена на учење како се користи ревизијски софтвер уместо на разумевање ревизијских концепата.
87. Преглед ревизијског рада са удаљених локација од стране партнера и искусног особља може да умањи могућности за подучавање на послу и давање смерница, али то има и потенцијалне користи:
- Омогућавање ефективног прегледа извршеног рада на ревизији када чланови тима који ради на ангажовању раде на више различитих локација или на локацијама које су у различитим временским зонама; и
 - Ефективнија средства за спровођење додатних прегледа рада извршеног на ревизији, након што су спроведени почетни прегледи.
88. Информациона технологија такође утиче на начин на који ревизори комуницирају, како унутар тимова који раде на ангажовању тако и са руководством и лицима овлашћеним за управљање.

На пример, све више се користи електронска пошта и други облици професионалних алата за аутоматизацију. Иако електронска пошта генерално повећава доступност, посебно на међународном нивоу, она има и своја ограничења. На пример, могућност да се добију корисни ревизијски докази из е-мејлова ја мања у поређењу са богатијом интеракцијом која је резултат отворене дискусије са руководством. У зависности од околности, е-мејлови могу да олакшају руководству да пружи нетачне или непотпуне одговоре на питања ревизора или да буде мање искрено са информацијама уколико је мотивисано да то уради.

1.7.3 *Постоји ефективна интеракција са осталим учесницима ревизије*

89. Већина великих ентитета обично има одељења, зависне ентитете, заједничке подухвате или инвестиције које се рачуноводствено обухватају по методу удела (компоненте), и једна или више компоненти су често предмет ревизије коју врши тим који ради на ангажовању који није тим који ради на ангажовању на нивоу групе. Ако не постоји ефикасна интеракција између тима који ради на ангажовању на нивоу групе и ревизора компоненте, постоји ризик да тим који ради на ангажовању на нивоу групе неће добити довољно адекватних ревизијских доказа на основу којих ће се заснивати ревизијско мишљење о групи. Јасна и благовремена комуникација захтева тима који ради на ангажовању на нивоу групе чини основу за ефикасну двосмерну комуникацију између тима који ради на ангажовању на нивоу групе и ревизора компоненте.

90. Остали који су укључени у ревизију су специјалисти и стручњаци (на пример, информатичари), или, у контексту групе, ревизори компоненти. Када су остали укључени у ревизију, важно је да:

- Тим који ради на ангажовању јасно комуницира са њима о раду који треба да се изврши;
 - Остали који учествују у ревизији јасно саопштавају налазе који су резултат извршеног рада;
- Тим који ради на ангажовању одреди да ли извршени рад одговара сврси и да реагује у складу са налазима.

91. Већина великих ентитета има функцију интерне ревизије. Уколико постоји ефективна интеракција између екстерних и интерних ревизора то ће вероватно допринети ефикасности и ефективности ревизије. На пример, функција интерне ревизије ће вероватно имати добар увид у пословање ентитета и пословне ризике што може да пружи значајан допринос разумевању ревизора које се односи на сам ентитет и процењене ризике или остале аспекте ревизије.

92. Руководство групе обично очекује од ревизора групе да ефективно координира рад на компонентама. Неки верују да то може да се олакша ако ревизију компоненти врши иста ревизорска фирма или фирма која је у оквиру исте мреже или удружења. Из тог разлога може бити веома важан географски домет те фирме, а тиме и њена способност да врши ревизију над зависним ентитетима и другим компонентама групе. Други верују да већи број различитих ревизорских фирми укључених у ревизију групе пружа прилику за разматрање више ставова о ризицима ентитета, као и о одговарајућим ревизијским одговорима.

1.7.4 *Постоје одговарајући аранжмани са руководством у циљу реализације ефективног и ефикасног процеса ревизије*

93. У интересу руководства може да буде да се обезбеди да се ревизија заврши што пре и да се на минимум сведе ометање редовних активности ентитета. Ефективност и ефикасност ревизије могу да се побољшају на следећи начин:

- Стрикtnим планирањем, укључујући, по потреби, договор са руководством у вези са роковима и информацијама које су потребне ревизору;
- Благовремена интеракција са руководством да би се решила питања која су идентификована током ревизије;
- Настојање да се поштују договорени рокови и да се извештаји поднесу на време; и
- Избегавање, колико је то могуће, постављања истих упита руководству о истим питањима од стране различитих чланова тима који ради на ангажовању.

1.8. **Процес ревизије и процедуре контроле квалитета – Ниво фирме**

94. Кључне карактеристике су:

- Методологија ревизије се прилагођава у складу са променама професионалних стандарда и налазима интерних прегледа контроле квалитета и екстерних инспекција.
- Методологија ревизије подстиче поједине чланове тима који ради на ангажовању да примене професионални скептицизам и одговарајуће професионално просуђивање.

- Методологија захтева ефективан надзор и преглед извршеног ревизијског рада.
- Методологија захтева одговарајућу ревизијску документацију.
- Успостављене су стриктне процедуре за контролу квалитета, контрола квалитета се прати и по потреби се предузимају одговарајући кораци.
- Када је потребно, врше се ефективни прегледи контроле квалитета ангажовања.

1.8.1 *Методологија ревизије се прилагођава*

у складу са променама професионалних стандарда и налазима интерних прегледа контроле квалитета и екстерних инспекција

95. Важно је да методологија ревизорске фирме не остане статична већ да се развија у складу са променама професионалних стандарда и пословног окружења и да се уведе благовремена и континуирана побољшања у методологију и алате које фирма користи као одговор на налазе интерних прегледа и регулаторних инспекција.
96. Да би демонстрирале посвећеност континуираном унапређивању, ревизорске фирме обично спроводе анализу кључних узрока као одговор на налазе интерних и екстерних инспекција у циљу идентификације системских проблема, и адекватно реагују активностима којима унапређују своје методологије и процесе.

1.8.2 *Методологија ревизије подстиче поједине чланове тима који ради на ангажовању да примене професионални скептицизам и одговарајуће професионално просуђивање*

97. Већина ревизорских фирми користи методологије да помогне особљу у постизању ефикасне и ефективне ревизије и као процес контроле квалитета. Ове методологије понекад укључују употребу ревизијског софтвера који подржава одлуке и генерише електронске радне папире којима је могуће приступити са удаљених локација.
98. Ове методологије могу да буду ефикасан механизам за постизање доследне усклађености са стандардима ревизије као и за проверу да ли су извршени сви потребни кораци у процесу ревизије. Методологије такође помажу у раду са документацијом и, ако је у електронском облику, у брзој размени информација, укључујући и размену информација са специјалистима на удаљеним локацијама.
99. Међутим, постоји ризик да ће превисок ниво прескрипције у методологији ревизије имати негативне импликације за друге елементе квалитета ревизије. Претерано прескриптивне методологије могу да настану као последица претњи од судских поступака или услед тога што се приступ регулацији и инспекцији ревизора претерано ослања на постизање усклађености. Примери ризика за квалитет ревизије укључују:
 - Ако се превише инсистира на усклађености са веома прескриптивном методологијом, постоји ризик да неће бити дат довољан значај томе да искусни чланови особља прилагођавају дефинисане ревизијске поступке околностима, као и разматрању да ли треба да се изврше даљи поступци.
 - Претерано инсистирање на процесу који се примењује за извођење ревизије може да омете искусне партнере и ревизоре приликом доношења важних одлука.
 - Претерано смањење слободе деловања особља може негативно да утиче на мотивацију тих појединаца и да доведе до тога да не наставе каријеру у ревизији.
 - Могућност да се партнери и особље ревизије дистанцирају од фирме која је предмет ревизије.

1.8.3 *Методологија захтева ефективан надзор и преглед извршеног ревизијског рада*

100. Може да дође до тога да већи део детаљног ревизијског рада врши особље које је релативно мање искусно. У таквим околностима, неопходно је да се тај рад, без обзира на то да ли се врши „на лицу места“ или негде другде, укључујући и праксу ангажовања екстерних страна, надзире и прегледа од стране искусног особља, руководиоца и партнера.
101. Неке модерне методологије пружају могућност електронског прегледа радних папира са удаљене локације, чиме се омогућава ефикасна дистрибуција и разматрање ревизијских питања, посебно када се ради о различитим земљама и различитим временским зонама. Међутим,

преглед са удаљене локације не мора увек бити ефикасно средство: за процењивање да ли је особље темељно спровело ревизију и показало одговарајући степен професионалног скептицизма; и за развој вештина и стручности мање искусног особља.

1.8.4 *Методологија захтева одговарајућу ревизијску документацију*

102. Ревизијска документација има више улога, укључујући:

- Пружање помоћи тиму који ради на ангажовању приликом планирања вршења ревизије.
- Пружање помоћи члановима тима који су одговорни за надзор приликом управљања и вршења надзора над ревизијским радом.
- Омогућавање да тим који ради на ангажовању сноси одговорност за свој рад.
- Чување евиденције о питањима од континуираног значаја за будуће ревизије.
- Омогућавање вршења прегледа контроле квалитета и инспекција унутар фирме, и екстерних инспекција у складу са применљивим законским, регулаторним или других захтевима.

103. Документација са аргументацијом за значајна ревизијска просуђивања повећава стриктност, а самим тим и квалитет, просуђивања. Процес документовања питања и начина на који су решена ће вероватно побољшати стриктност мисаоног процеса ревизора и валидност закључака.

1.8.5 *Успостављене су стриктне процедуре*

за контролу квалитета, контрола квалитета се прати и по потреби се предузимају одговарајући кораци

104. Треба да се успоставе процедуре контроле квалитета како би се ревизорској фирми пружио уверавање да:

- је фирма постигла усклађеност са професионалним стандардима и применљивим законским и регулаторним захтевима, и
- да су извештаји које издаје фирма или партнери у ангажовању примерени датим околностима.

105. Процедуре контроле квалитета обухватају надзор и предузимање корективних активности када је то потребно. Ревизија подразумева поштовање стандарда и интерних политика и процедура фирме. У то су такође укључене и комплексне одлуке и просуђивања која врши особље на различитим нивоима искуства и понекад под временским притиском.

106. Надзор квалитета ревизије у оквиру ревизорске фирме је важан аспект идентификације нових ризика и могућности, и уверавања да се стандарди поштују и да су перформансе партнера и особља адекватне.

107. Неке ревизорске куће раде на међународном нивоу кроз мрежу фирми. Фирме у мрежи често имају заједничке методологије, и политике и процедуре за контролу квалитета и надзор. Неке мреже такође имају заједничке смернице у вези са вредностима, етиком, и ставовима, а имају и програме за унапређење знања и искуства партнера и запослених.

108. Осим интерних процеса за надзор квалитета ревизије, ревизије могу бити предмет екстерних прегледа. Резултати ових прегледа (укључујући и инспекцију од стране независних регулатора ревизије) пружају важне повратне информације које доводе до активности које доприносе побољшању квалитета ревизије.

109. Поред решавања свих недостатака који су идентификовани у појединачним ревизијама, важно је да ревизорске фирме предузму одговарајуће кораке за решавање системских проблема који су откривени захваљујући интерним и екстерним активностима надзора и да предузму одговарајуће мере.

1.8.6 *Када је потребно, врше се ефективни прегледи контроле квалитета ангажовања*

110. Прегледи контроле квалитета ангажовања омогућавају објективну процену значајних просуђивања извршених од стране тима који ради на ангажовању и закључака који су донети приликом формулисања извештаја ревизора. Ови прегледи треба да се врше над ревизијама компанија котираних на берзи и над другим ангажовањима које ревизорска фирма сматра

прикладним, као што су ревизије ентитета од јавног интереса.

111. Да би били ефективни, прегледи контроле квалитета ангажовања укључују и дискусију и значајним питањима и закључцима, преглед одабраних докумената о ангажовању и преглед финансијских извештаја. Ове прегледе треба да врше појединци који имају неопходно искуство, овлашћења и довољно времена. Прегледи контроле квалитета ангажовања захтевају постојање адекватног лица за везу између партнера прегледа и партнера ангажовања како би преглед могао благовремено да се заврши и да тим који ради на ангажовању може адекватно да одговори на налазе.

1.9. Процес ревизије и процедуре контроле квалитета

– Национални ниво

112. Кључне карактеристике су:

- Уведени су стандарди ревизије и други стандарди у којима су јасно наведени основни циљеви као и специфични захтеви који се примењују.
- Тела надлежна за екстерне ревизијске инспекције разматрају релевантне атрибуте квалитета ревизије, унутар ревизорских фирми и у појединачним ангажовањима на ревизији.
- Успостављени су ефикасни системи за испитивање навода о неуспешним ревизијама и када је потребно предузимају се дисциплинске мере.

1.9.1 *Донети су стандарди ревизије и други стандарди у којима су јасно наведени основни циљеви као и специфични захтеви који се примењују*

113. Захтеви који се односе на ревизију и друга ангажовања могу бити одређени законом или прописима или наметнути кроз националне професионалне рачуноводствене организације. Важно је да такви захтеви буду високог квалитета и да садрже јасне основне циљеве. ISA стандарди које издаје IAASB, садрже циљеве, захтеве, материјал за практичну примену и остала објашњења.

114. IESBA доноси висококвалитетне етичке стандарде за професионалне рачуновође кроз развој стриктних, међународно применљивог Етичког кодекса за професионалне рачуновође. IASBA ради на развоју и унапређењу професионалне рачуноводствене едукације која обухвата техничку стручност, професионалне вештине, вредности, етику и ставове професионалних рачуновођа – кроз примену Међународних стандарда едукације (IES). Ови стандарди су на националном нивоу усвојени у великом броју држава.

115. Важно је да се врши ревидирање стандарда као одговор на повратне информације о њиховој примени и увођењу. Међутим, важно је да доносиоци стандарда буду свесни утицаја који редовно ревидирање стандарда може имати у смислу имплементације и обучавања ревизора у коришћењу стандарда. IFAC захтева од својих организација чланица да предузму мере у циљу усвајања и имплементације стандарда, Етичког кодекса за професионалне рачуновође и стандарда едукације у својим правним системима, као и да пруже помоћ у њиховој имплементацији, у зависности од тога какве су одговорности организације у националном окружењу. У неким земљама, ISA стандарди су модификовани у циљу постизања усклађености са националним захтевима или су допуњени додатним националним захтевима.

1.9.2 *Тела надлежна за екстерне ревизијске инспекције разматрају релевантне атрибуте квалитета ревизије, унутар ревизорских фирми и у појединачним ангажовањима на ревизији*

116. Екстерне инспекције ревизије пружају могућност за процену усклађености ревизора са стандардима ревизије, а у зависности од њихових задатака, и са другим аспектима квалитета ревизије. Активности које ревизорске фирме предузимају на основу налаза инспекција могу довести до побољшања ефикасности ревизије, а након што се резултати тих инспекција објаве, то може да доведе до повећања свести код заинтересованих страна о питањима квалитета ревизије. Током једног временског периода, резултати екстерних инспекција ревизија треба да се анализирају и доставе доносиоцима стандарда.

1.9.3 *Успостављени су ефикасни системи за испитивање навода о неуспешним ревизијама и када је потребно предузимају се дисциплинске мере*

117. Професионалне рачуноводствене организације могу да спроводе истражне радње и дисциплинске мере. Међутим, као и у случају ревизијских инспекција, када је реч о котираним компанијама и осталим ентитетима од јавног интереса, за то су све чешће задужена независна регулаторна тела за ревизију.
118. Тешко је дефинисати неуспешну ревизију, посебно ако имамо у виду да ревизија укључује просуђивање, а критеријуми у законима и регулативи су понекад нејасни и тешки за спровођење. Ефективност дисциплинарних активности се повећава када су постављени јасни критеријуми о томе шта представља неуспешну ревизију.
119. Државни органи такође треба да имају одређени спектар санкција које су им на располагању, укључујући овлашћење да пониште лиценцу ревизорским фирмама или ревизорима у одређеним околностима. Док такве санкције могу бити прикладне у екстремним случајевима, регулаторни процес је побољшан када постоје санкције које су пропорционалне мање озбиљним питањима. То могу да буду новчане казне и обавезна додатна едукација.

¹Међународни стандард контроле квалитета 1, *Контрола квалитета фирми које врше ревизију, преглед финансијских информација, друга ангажовања на основу којих се пружа уверавање и сродне услуге*

¹SQC 1 захтева од ревизијских фирми да успоставе и одржавају систем контроле квалитета који ће им обезбедити уверавање у разумној мери о томе да су фирма и њено особље усклађени са професионалним стандардима и применљивим законским и регулаторним захтевима; и да извештаји које издају фирма или партнери у ангажовању одговарају околностима.

¹равни систем у овом контексту може бити већи или мањи од једне земље. У неким областима света, неки аспекти ревизијске регулативе се примењују на више земаља. У појединим земљама, аспекте ревизијске регулативе преузимају мање јединице као што су државе или покрајине.

¹о окружењу јавног сектора, изрази „клијент“, „ангажовање“, „партнер у ангажовању“ и „фирма“ треба, тамо где је релевантно, да се тумаче тако да се односе на њихове еквиваленте у јавном сектору као што је дефинисано у Међународном стандарду врховних ревизијских институција (ISSAI) 40, *Контрола квалитета за врховне ревизијске институције*, Одељак 7.

¹тички кодекс за професионалне рачуновође који је објавио Одбор за међународне етичке стандарде за рачуновође (IESBA Кодекс) идентификује основне принципе професионалне етике за професионалне рачуновође: интегритет, објективност, професионалну способност и дужну пажњу; поверљивост; и професионално понашање.

¹епутација ревизијске фирме није конкретно предмет Оквира будући да није елемент квалитета ревизије већ резултат континуираног квалитета ревизија. Постоји низ фактора који утичу на репутацију фирме, укључујући њену величину, маркетиншке активности и степен у којем на њу могу негативно да утичу правни спорови или регулаторне мере.

¹SA 260, *Комуникација са лицима овлашћеним за управљање*

³а земље чланице Европске Уније, на пример, Директивом о статутарној ревизији захтева се од фирми које обављају ревизију ентитета од јавног интереса да на годишњој бази обелодањују назначене информације које обухватају правну структуру ревизијских фирми, мреже чији су део, корпоративно управљање и системе контроле квалитета, финансијске информације и информације о основи накнаде за партнера.

¹звештају се може приступити на адреси:

web.ifac.org/media/publications/9/financial-reporting-supply/financialreporting-supply.pdf.

¹ овом одељку бавимо се само екстерним – то јест, интеракцијама које су изван тима који ради на ангажовању ревизије.

¹ великом броју мањих ентитета, постоји врло мало разлике између руководства и лица овлашћених за управљање. Власник-руководилац ће обично вршити обе улоге.

¹ јавном сектору, тела за ревизију јавног сектора обично нису под надлежношћу екстерних регулаторних тела за надзор. Она одговарају парламенту, законодавним телима, или њиховим еквивалентима, који са времена на време могу довести у питање квалитет активности ревизије.

¹ међународном контексту, активности Међународног форума независних регулаторних тела за ревизију (IFIAR) омогућава размену знања и промовисање боље координације међу регулаторним телима. *Основни принципи за независна регулаторна тела за ревизију* IFIAR-а укључују да „принципи имају за циљ да подрже сарадњу између регулаторних тела и да промовишу бољу доследност надзора ревизије.“ Додатне информације о њиховим активностима можете пронаћи на вебсајту: www.ifiar.org

¹огледајте параграф 11 ISA 200, *Опти циљеви независног ревизора и спровођење ревизије у складу са Међународним стандардима ревизије*: Приликом спровођења ревизије финансијских извештаја, циљеви ревизора су да:

(а) Стекне уверавање у разумној мери о томе да финансијски извештаји у целини не садрже материјално погрешне исказе, настале услед криминалне радње или грешке и на тај начин омогуће ревизору да изрази мишљење о томе да ли су финансијски извештаји припремљени, по свим материјално 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.

^Етички кодекс за професионалне рачуновође Одбора за међународне етичке стандарде за рачуновође (IESBA Кодекс), параграф 120.1

^Кодекс IESBA, параграф 100.5

^Кодекс IESBA, параграф 110.1

¹ESBA Кодекс, параграф 290.7. Тела за ревизију јавног сектора, међутим, обично не могу да се повуку из ангажовања ревизије.

^Области стручности и исхода учења за кандидате за професионалне рачуновође дати су у IES 2, *Почетни професионални развој - Техничка оспособљеност*; IES 3, *Почетни професионални развој - Професионалне способности*; и IES 4, *Почетни професионални развој - Професионалне вредности, етика и ставови*; а, области стручности и исхода учења за партнере у ангажовању су дате у IES 8, *Професионални развој партнера у ангажовању одговорних за ревизију финансијских извештаја*.

¹AESB ради на ревидирању IES 8. Врло је вероватно да ће бити препозната потреба ревизора за континуираним унапређењем стручности тако што ће прво бити идентификовани исходи учења, а затим наведени захтеви у погледу континуираног професионалног развоја у области знања које се захтевају од партнера у ангажовању који су одговорни за ревизију финансијских извештаја.

^У захтевима који се тичу етике (на пример, параграф 240.2 IESBA Етичког кодекса) често је описана ова претња и захтева се њена процена, и када је потребно, примена заштитних мера.

¹ES 8, параграфи 54 и 59, поставља захтеве који се односе на практично искуство професионалних практичара из области ревизије.

^Видети ISA 600, *Специјална разматрања – ревизије финансијских извештаја групе (укључујући рад ревизора компоненте)*

¹AASB је објавио ISQC 1, у ком су наведене активности за које се од фирми захтева да одреде политике и процедуре и на тај начин испуне овај захтев.