

# МЕЂУНАРОДНИ СТАНДАРД РЕВИЗИЈЕ 265 САОПШТАВАЊЕ НЕДОСТАКА У ИНТЕРНОЈ КОНТРОЛИ ЛИЦИМА ОВЛАШЋЕНИМ ЗА УПРАВЉАЊЕ И РУКОВОДСТВУ

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

## САДРЖАЈ

*Параграф*

### Увод

Делокруг овог ISA 1-3  
Датум ступања на снагу 4

Циљ 5

Дефиниције 6

Захтеви 7-11

### Примена и остала објашњења

Утврђивање да ли су идентификовани недостаци  
у интерној контроли A1-A4

Значајни недостаци у интерној контроли A5-A11

Саопштавање недостатака у интерној контроли ..... A12-A30

Међународни стандард ревизије (ISA) 265, *Саопштавање недостатака у интерној контроли лицима овлашћеним за управљање и руководство* треба тумачити у контексту ISA 200 *Општи циљеви независног ревизора и спровођење ревизије у складу са Међународним стандардима ревизије*

## Увод

### Делокруг овог ISA

1. Овај Међународни стандард ревизије (ISA) се бави одговорношћу ревизора за адекватно саопштавање недостатка у интерној контрол<sup>н</sup> лицима овлашћеним за управљање и руководство које је ревизор идентификовао током ревизије финансијских извештаја. Овај ISA на намеће нове одговорности ревизору у вези са разумевањем интерне контроле и осмишљавањем и спровођењем тестова контрола осим оних који су наведени у ISA 315 (ревидиран) и ISA 330-ISA 260 (ревидиран)<sup>1</sup> успоставља даље захтеве и даје смернице у вези са одговорношћу ревизора у погледу комуникације са лицима овлашћеним за управљање током ревизије финансијских извештаја.

2. Од ревизора се захтева да стекне разумевање о интерној контроли која је релевантна за ревизију приликом идентификовања и процене ризика од материјално погрешних исказа. Приликом процене тих ризика, ревизор треба размотри интерне контроле, за сврху осмишљавања ревизијских поступака који су одговарајући у датим околностима, али не и за сврхе изражавања мишљења о ефективности интерне контроле. Ревизор може уочити недостатке у интерној контроли не само приликом процене ризика већ и током других фаза ревизије. У овом ISA се наводе захтеви у погледу тога које врсте недостатака ревизор мора саопштити лицима овлашћеним за управљање и руководству.

3. Овај ISA не спречава ревизора да саопшти лицима овлашћеним за управљање и руководству остала питања која се односе на интерне контроле а која је ревизор идентификовао током ревизије.

### Датум ступања на снагу

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

### Циљ

5. Циљ ревизора је да на одговарајући начин саопшти, лицима овлашћеним за управљање и руководству, недостатке у интерној контроли на које је наишао током ревизије а који су, на основу професионалног суда ревизора довољно значајни да заслужују њихову пажњу.

### Дефиниције

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

(а) Недостатак у интерној контроли – се јавља када:

- (i) је контрола осмишљена, примењује се или користи на такав начин да није у стању да благовремено спречи или открије и исправи погрешан исказ у финансијским извештајима; или
- (ii) не постоји контрола која је неопходна да би спречио или открио и исправио погрешан исказ у финансијским извештајима.

(б) Значајни недостаци у интерној контроли – Недостатак или скуп недостатака у интерним контролама који су, према професионалном суду ревизора, довољно значајни да заслужују пажњу лица овлашћених за управљање. (видети параграф А5)

### **Захтеви**

7. Ревизор треба да утврди да ли је, на основу обављеног ревизијског рада, идентификовао постојање једног или више недостатака у интерној контроли. (видети параграфе А1-А4)

8. Уколико ревизор идентификује један или више недостатака у интерној контроли, ревизор треба да, на основу обављеног ревизијског рада утврди да ли појединачно или у комбинацији, представљају значајне недостатке. (видети параграфе А5-А11)

9. Ревизор треба благовремено и у писаној форми да саопшти недостатке у интерној контроли лицима овлашћеним за управљање. (видети параграфе А12-А18, А27)

10. Ревизор такође треба благовремено да саопштава руководству на одређеном нивоу одговорности: (видети параграфе А19, А27)

(а) У писаној форми, значајне недостатке у интерној контроли које је ревизор саопштио или намерава да их саопшти лицима овлашћеним за управљање, осим ако није неприкладно да их саопшти директно руководству у датим околностима; и (видети параграфе А14, А20-А21)

(б) Остале недостатке у интерној контроли који су идентификовани током ревизије, које друге стране нису саопштиле руководству а који су, на основу професионалног суда ревизора довољно значајни да захтевају њихову пажњу. (видети параграфе А22-А26)

11. У писано саопштење о значајним недостацима у интерној контроли ревизор треба да укључи:

(а) Опис недостатака и објашњење њихових потенцијалних ефеката; и (видети параграф А28)

(б) Довољно информација како би лица овлашћена за управљање и руководство могли да разумеју контекст саопштења. Ревизор посебно треба да објасни да је: (видети параграфе А29-А30)

(i) Сврха ревизије била да ревизор изрази мишљење о финансијским извештајима;

(ii) Ревизија обухватила разматрање интерне контроле која је релевантна за припрему финансијских извештаја како би се осмислиле ревизијске процедуре које су прикладне за дате околности, али не и за сврху изражавања мишљења о ефективности интерне контроле; и

(iii) Питања која се саопштавају су ограничена на оне недостатке које је ревизор идентификовао током ревизије и за које је ревизор закључио да су од довољно значајни да о њима треба известити лица овлашћена за управљање.

\*\*\*

### **Примена и остала објашњења**

**Утврђивање да ли су идентификовани недостаци у интерној контроли** (видети параграф 7)

А1. Приликом утврђивања да ли је ревизор идентификовао један или више недостатака у интерној контроли, ревизор може разговарати о релевантним чињеницама и околностима ревизијских налаза са руководством на одређеном нивоу. Овај разговор пружа прилику ревизору да благовремено упозори руководство о постојању недостатака којих руководство можда пре тога није било свесно. Ниво руководства са којим је прикладно разговарати о налазима је онај који је упознат са питањима интерне контроле и који има овлашћење да предузме корективне мере у вези са идентификованим недостацима у интерној контроли. У неким околностима, може бити неприкладно да ревизор разговара о својим налазима са руководством, на пример, у случају да се ови налази тичу интегритета и компетентности руководства (видети параграф А20).

А2. Приликом разговора о чињеницама и околностима ревизорових налаза са руководством, ревизор може прикупити друге релевантне информације које треба додатно размотрити, у

погледу:

- разумевања руководства у погледу стварних или могућих узрока недостатака.
- изузетака које проистичу из недостатака које је руководство можда приметило, на пример, погрешни искази који нису спречени коришћењем одговарајуће контроле информационе технологије (ИТ).
- прелиминарне индикације о реакцији руководства на налазе.

*Разматрања која су специфична за мање ентитете*

A3. Док су концепти на којима се заснивају контролне активности у мањим ентитетима вероватно слична онима у већим ентитетима, формалност у њиховом коришћењу се може разликовати. Штавише, мањи ентитети могу доћи до закључка да неке врсте контролних активности нису потребне због контрола које примењује руководство. На пример, искључиво овлашћење руководства за доделу одложеног плаћања клијентима и одобравање значајних набавки може представљати ефективну контролу над значајним салдима рачуна и трансакцијама, умањујући или отклањајући потребу за детаљнијим контролним активностима.

A4. Такође, мањи ентитети често имају мањи број запослених што може смањити обим у ком је могуће раздвојити дужности. Међутим, у мањим ентитетима где је руководилац и власник, он ће моћи да врши ефективнији надзор него што је то случај у већим ентитетима. Овај виши ниво надзора од стране руководства треба да буде избалансиран са већим потенцијалом да руководство заобиђе контроле.

**Значајни недостаци у интерној контроли** (видети параграфе 6(б), 8)

A5. Значај недостатака или комбинације недостатака у интерној контроли зависи не само од тога да ли је погрешан исказ заиста настао, већ и од вероватноће настанка погрешног исказа и потенцијалне величине тог погрешног исказа. Значајни недостаци могу дакле постојати иако ревизор није идентификовао погрешне исказе током ревизије.

A6. Примери питања које ревизор може размотрити приликом утврђивања да ли недостатак или комбинација недостатака у интерној контроли чини значајан недостатак су:

- Вероватноћа да недостаци доведу до материјално погрешних исказа у финансијским извештајима у будућности.
- Осетљивости одређене имовине или обавезе на губитак или криминалну радњу.
- Субјективност и комплексност утврђивања процењених износа, као што је рачуноводствена процена фер вредности.
- Износи у финансијским извештајима који су изложени недостацима.
- Обим активности које су се десиле или се могу десити на рачуну или у вези са класом трансакција које су изложене недостатку или недостацима.
- Значај контрола за поступак финансијског извештавања; на пример:
  - Опште контроле за праћење(као што је надзор од стране руководства).
  - Контроле над превенцијом и откривањем криминалних радњи.
  - Контроле над одабиром и применом значајних рачуноводствених политика.
  - Контроле над значајним трансакцијама ван уобичајених делатности ентитета.
  - Контроле над поступком финансијског извештавања на крају периода (као што су контроле неуобичајених књижења).
- Узрок и учесталост уочених изузетака који су последица недостатака у контроли.
- Интеракција одређеног недостатка са другим недостацима у интерној контроли.

A7. Индикатори који указују на значајне недостатке у интерној контроли укључују, на пример:

- Доказе неефективних аспеката контролног окружења, као што су:
  - Индикатори да значајне трансакције за које је руководство финансијски заинтересовано нису на адекватан начин надгледане од стране лица овлашћених за управљање.
  - Уочавање криминалне радње руководства, било да је у питању материјална или нематеријална вредност, која није спречена интерном контролом ентитета.
  - Неуспех руководства у спровођењу одговарајућих корективних мера у вези са значајним недостацима о којима је претходно саопштено.
- Непостојање поступка за процену ризика унутар ентитета где би се обично очекивало да је такав

поступак успостављен.

- Доказ о неефективном поступку процене ризика унутар ентитета, као што је неуспех руководства у идентификовању ризика од материјално погрешног исказа за који би ревизор могао да очекује да буде уочен у поступку процене ризика.
- Доказ о неефективном одговору на идентификоване значајне ризике (на пример, непостојање контрола над таквим ризиком).
- Погрешни искази идентификовани ревизијским поступцима који нису спречени, или откривени и исправљени интерном контролом ентитета.
- Измене у претходно објављеним финансијским извештајима ради исправке материјално погрешних исказа насталих услед грешке или криминалне радње.
- Доказ о недостатку способности руководства да надгледа припрему финансијских извештаја.

A8. Контроле могу бити осмишљене тако да функционишу појединачно или у комбинацији како би на ефективан начин спречиле, или откриле и исправиле, погрешне исказе. На пример, контроле над рачунима потраживања се могу састојати и од аутоматизованих и мануелних контрола које су осмишљене да функционишу заједно како би се спречили, или открили и исправили, погрешни искази салда рачуна. Недостатак у интерној контроли појединачно не мора бити довољно значајан да би се сматрао значајним недостатком. Међутим, комбинација недостатака која утиче на салдо истог рачуна или обелодањивање, одређену тврдњу или компоненту интерне контроле могу повећати ризике од погрешног исказа до те мере да представљају значајан недостатак.

A9. Закон или друга регулатива у неким правним системима могу установити захтеве (посебно за ревизије котираних ентитета) да ревизор саопштава лицима овлашћеним за управљање или другим релевантним лицима (као што су регулаторна тела) једну или више врста недостатака у интерној контроли које је ревизор идентификовао током ревизије. У случајевима где закон и друга регулатива постављају специфичне термине и дефиниције за ове врсте недостатака и налажу ревизору да користи ове термине и дефиниције за потребе саопштавања, ревизор, у складу са законским и регулативним захтевима користе те термине и дефиниције приликом саопштавања.

A10. У правном систему где су установљени специфични термини за врсте недостатака у интерној контроли које треба саопштити а где ти услови нису дефинисани, може бити неопходно да ревизор користи расуђивање како би одредио која питања треба даље саопштавати у складу са законским и регулативним захтевима. У том случају, ревизор може сматрати да је прикладно да узме у обзир захтеве и упутства из овог ISA. На пример, уколико је сврха законских и регулативних захтева да се лицима овлашћеним за управљање укаже на одређена питања која се тичу интерне контроле а којих треба да буду свесна, може бити адекватно да се таква питања сматрају као општи еквивалент значајним недостацима који у складу са овим ISA треба да буду саопштени лицима овлашћеним за управљање.

A11. Захтеви овог ISA остају на снази без обзира што у складу са законом или другом регулативом ревизор треба да користи специфичне термине и дефиниције.

#### **Саопштавање недостатака у интерној контроли**

*Саопштавање значајних недостатака у интерној контроли лицима овлашћеним за управљање (видети параграф 9)*

A12. Саопштавање значајних недостатака у писаној форми лицима овлашћеним за управљање одражава значај ових питања, и помаже лицима овлашћеним за управљање да испуне своје обавезе које се тичу надзора. У ISA 260 (ревидиран) су дефинисана релевантна разматрања у вези са комуникацијом са лицима овлашћеним за управљање када су сва она укључена у руковођење ентитетом.

A13. Приликом доношења одлуке када треба дати писано саопштење, ревизор може размотрити да ли би пријем таквог саопштења био значајан фактор који би лицима овлашћеним за управљање помогао да споведу своје надзорне обавезе. Такође, за котиране ентитете, у неким правним системима, може бити неопходно да лица овлашћена за управљање приме писано саопштење од ревизора пре датума одобравања финансијских извештаја, како би се испуниле одређене обавезе у вези са интерном контролом у складу са регулативом или за друге сврхе. У случају других ентитета, ревизор може касније издати писано саопштење. Међутим, у овом другом случају, будући да саопштење ревизора у писаној форми чини део финалног досијеа ревизије, овакво саопштење у писаној форми подлеже свеобухватном захтеву да ревизор благовремено прикупи сву неопходну документацију за финални ревизијски досије. У ISA 230 се наводи да је одговарајући временски

период у оквиру кога треба прикупити документацију за финални ревизијски досије није дужи од 60 дана од датума извештаја ревизора.

- A14. Без обзира на време када је издато писано саопштење о значајним недостацима, ревизор их може првом приликом усмено саопштити руководству, и где је то случај, лицима овлашћеним за управљање како би им помогао да предузму корективне мере у циљу смањења ризика од материјално погрешних исказа. На тај начин, међутим, ревизор није ослобођен обавезе да у писаној форми саопштава значајне недостатке, у складу са захтевима овог ISA.
- A15. Колико ће детаљно бити саопштени значајни недостаци зависи од професионалног суда ревизора у одређеним околностима. Фактори које ревизор може разматрати приликом одређивања колико ће детаљно бити саопштавање укључују, на пример:

- Природу ентитета. На пример, саопштавање које се захтева за ентитете од јавног интереса може бити другачије од оног које се захтева за ентитете који нису од јавног интереса.
- Величину и комплексност ентитета. На пример, саопштавање које се захтева за комплексни ентитет може бити другачије него за ентитет који има једноставно пословање.
- Природу значајних недостатака које је ревизор идентификовао.
- Састав управљачке структуре ентитета. На пример, може бити неопходно више детаља уколико се међу лицима овлашћеним за управљање налазе особе које немају велико искуство у делатности којом се бави ентитет или у областима које су под утицајем.
- Законски и регулаторни захтеви у вези са саопштавањем специфичних врста недостатака у интерној контроли.

- A16. Руководство и лица овлашћена за управљање могу већ бити упозната са значајним недостацима које је ревизор идентификовао током ревизије и може се десити да су одлучили да их не решавају због трошкова или неких других разлога. Руководство и лица овлашћена за управљање су одговорна за процену трошкова и користи од примене корективних мера. У складу са тим, захтев у члану 9 се примењује без обзира на трошкове или друга разматрања која руководство и лица овлашћена за управљање могу сматрати релевантним приликом доношења одлуке да ли треба спроводити корективне мере у вези са тим недостацима.

A17. Чињеница да је ревизор саопштио значајан недостатак лицима овлашћеним за управљање и руководству током претходне ревизије не елиминира потребу да се понови саопштавање уколико још увек нису предузете корективне мере. Уколико претходно саопштен значајан недостатак и даље постоји, у саопштавању за текућу годину се може поновити опис из претходног саопштавања, или се једноставно може само позвати на претходно саопштавање. Ревизор може тражити одговор од руководства или, где је то случај, лица овлашћених за управљање, зашто тај значајан недостатак још увек није исправљен. Непоступање, у одсуству рационалног објашњења, може само по себи представљати значајан недостатак.

Разматрања која су специфична за мање ентитете

A18. У случају ревизије мањих ентитета, ревизор може комуницирати на мање структурисан начин са лицима овлашћеним за управљање него што је то случај са већим ентитетима.

*Саопштавање недостатака у интерној контроли руководству (видети параграф 10)*

A19. Обично, одговарајући ниво руководства је онај који има одговорност и овлашћење да процени недостатке у интерној контроли и предузме неопходне корективне мере. За значајне недостатке, одговарајући ниво би био главни извршни руководиоца или главни финансијски руководиоца (или еквивалент) будући да ова питања треба такође да буду саопштена и лицима овлашћеним за управљање. За друге недостатке у интерној контроли, одговарајући ниво може бити оперативно руководство које је директније укључено у релевантне области контроле и са овлашћењем да предузме одговарајуће корективне мере.

Саопштавање значајних недостатака у интерној контроли руководству (видети параграф 10(a))

A20. Одређени идентификовани значајни недостаци у интерној контроли могу довести у питање интегритет и компетентност руководства. На пример, могу постојати докази о криминалној радњи или намерном поступању руководства које је супротно законима и регулативи, или руководство може показати неспособност да надгледа припрему адекватних финансијских извештаја што може довести у питање компетентност руководства. У складу са тим, може бити непримерено да се такви недостаци саопштавају директно руководству.

A21. У ISA 250 се постављају захтеви и дају смернице у вези са извештавањем о идентификованим или могућим случајевима поступања које је у супротности са законом и регулативом, укључујући и случајеве када су сама лица овлашћена за управљање укључена у такве поступке. У ISA 240 се постављају захтеви и дају смернице у вези са саопштавањем лицима овлашћеним за управљање у случајевима када је ревизор идентификовао криминалну радњу или сумња на криминалну радњу у коју је укључено руководство.

Саопштавање других недостатака у интерној контроли руководству (видети параграф 10(б))

A22. Током ревизије, ревизор може уочити друге недостатке у интерној контроли који нису значајни недостаци, али могу бити од довољног значаја да захтевају пажњу руководства. Одлучивање који други недостаци у интерној контроли захтевају пажњу руководства је у домену професионалног расуђивања у датим околностима, узимајући у обзир вероватноћу и потенцијалне размере погрешних исказа који могу да се јаве у финансијским извештајима као последица тих недостатака.

A23. Саопштавање других недостатака у интерној контроли који захтевају пажњу руководства не мора бити у писаном облику већ може бити усмено. Уколико је ревизор разговарао о чињеницама и околностима ревизорских налаза са руководством, ревизор може сматрати да је усмено саопштавање других недостатака руководству извршено током ових разговора. У складу с тим нема потребе за накнадним формалним саопштавањем.

A24. Уколико је ревизор руководству, у претходном периоду саопштио недостатке у интерној контроли који нису значајни недостаци и руководство је одабрало да не спроведе корективне мере због трошкова или из других разлога, ревизор не мора да понавља саопштавање у текућем периоду. Ревизор такође није обавезан да понавља информације о таквим недостацима уколико су они претходно саопштени руководству од стране трећих страна, као што су функција интерне ревизије и регулаторна тела. Међутим, може бити примерено да ревизор поново саопшти ове друге недостатке уколико је дошло до промене у саставу руководства, или уколико је ревизор добио нове информације које мењају претходно разумевање недостатака које је имао ревизор и руководство. Међутим, неспровођење корективних мера од стране руководства у сврхе решавање других недостатака у интерној контроли који су претходно саопштени могу постати значајан недостатак који захтева комуникацију са лицима овлашћеним за управљање. Одређивање да ли је ово случај у датим околностима зависи од ревизоровог просуђивања.

A25. У неким околностима, лица овлашћена за управљање могу желети да буду упозната са детаљима других недостатака у интерној контроли које је ревизор саопштио руководству, или да укратко буду информисани о природи других недостатака. Као алтернативу ревизор може размотрити да ли је примерено да обавести лица овлашћена за управљање о саопштавању ових других недостатака руководству. У сваком случају, ревизор може усмено или у писаној форми извести лица овлашћена за управљање.

A26. У ISA 260 (ревидиран) су наведена релевантна разматрања која се тичу комуникације са лицима овлашћеним за управљање када су сва та лица укључена у управљањем ентитетом.

*Разматрања која су специфична за ентитете у јавном сектору*  
(видети параграф 9-10)

A27. Ревизори јавног сектора могу имати додатне одговорности у вези саопштавања недостатака у интерној контроли које је ревизор идентификовао током ревизије, на начине, нивоу детаљности и према странама, које нису предвиђене овим ISA. На пример, може бити обавезно да се значајни недостаци саопштавају законодавном или регулаторном телу. Закон или други прописи могу да

налажу да ревизори јавног сектора извештавају о недостацима у интерној контроли, невезано за значај потенцијалних ефеката тих недостатака. Такође, закони могу да прописују да ревизори јавног сектора треба да извештавају о ширим питањима који се тичу интерне контроле у односу на недостатке у интерној контроли за које се захтева саопштавање у складу са овим ISA, на пример, контроле у вези са усклађеношћу са законодавством, регулативом или одредбама уговора или споразума о донацији.

*Садржај писаних саопштења о значајним недостацима у интерној контроли (видети параграф 11)*

A28. Приликом објашњавања потенцијалних ефеката значајних недостатака, ревизор не мора да квантификује те ефекте. Где је то примерено значајни недостаци могу бити груписани за потребе извештавања. Ревизор такође може у писаном саопштењу укључити предлоге за корективне мере у вези са недостацима, стварне или предложене одговоре руководства и изјаву о томе да ли је ревизор предузео било какве кораке како би проверио да ли су одговори руководства примењени.

A29. Ревизор може сматрати да је прикладно да укључи следеће информације као додатни контекст за саопштавање:

- Назнаку да у случају да је ревизор обавио детаљније поступке у вези са интерном контролом, ревизор би можда идентификовао више недостатака о којима треба известити, или закључио да неки недостаци о којима је извештено не би морали да се нађу у извештају.
- Назнаку да је такво саопштавање намењено за потребе лица овлашћених за управљање, и да можда неће бити одговарајуће за друге потребе.

A30. Закон или друга регулатива могу захтевати од ревизора или руководства да достави примерак писаног саопштења ревизора о значајним недостацима надлежним регулаторним телима. У овом случају, у писаном саопштење ревизора се могу навести та регулаторна тела.

---

<sup>1</sup>SA 315 (ревидиран), *Идентификовање и процена ризика материјално погрешних исказа путем разумевања ентитета и његовог окружења*, параграфи 4 и 12.

<sup>1</sup>SA 330, *Ревизорски одговор на процењене ризике*

<sup>1</sup>SA 260 (ревидиран), *Комуникација са лицима овлашћеним за управљање*

<sup>1</sup>SA 315 (ревидиран), параграф 12. Параграфи А68-А73 дају упутства у вези са контролама које су релевантне за ревизију.

<sup>1</sup>SA 315, параграф А74.

<sup>1</sup>SA 260 (ревидиран), параграф 13.

<sup>1</sup>SA 230, *Ревизијска документација*, параграф 14.

<sup>1</sup>SA 230, параграф А21.

<sup>1</sup>SA 250, *Разматрање примене закона и других прописа у ревизији финансијских извештаја*, параграфи 22-28.

<sup>1</sup>SA 240, *Одговорност ревизора за разматрање криминалних радњи у ревизији финансијских извештаја*, параграф 41.

<sup>1</sup>SA 260 (ревидиран), параграф 13.