

## МЕЂУНАРОДНИ СТАНДАРД РЕВИЗИЈЕ 330 РЕВИЗОРСКИ ОДГОВОР НА ПРОЦЕЊЕНЕ РИЗИКЕ

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

### САДРЖАЈ

Параграф

#### Увод

Делокруг овог ISA	1	
Датум ступања на снагу	2	
<b>Циљ</b>	3	
<b>Дефиниције</b>	4	
<b>Захтеви</b>		
Општи одговори	5	
Ревизијски поступци као одговор на ризике		
материјално погрешних исказа на нивоу тврдње	6–23	
Адекватност презентације финансијских извештаја	24	
Процена довољности и адекватности ревизијских доказа	25–27	
Документација	28–30	

#### Примена и остала објашњења

Општи одговори	A1–A3	
Ревизијски поступци као одговор на процењене ризике		
материјално погрешних исказа на нивоу тврдње	A4–A58	
Адекватност презентације финансијских извештаја	A59	
Процена довољности и адекватности ревизијских доказа	A60–A62	
Документација.....	A63	

Међународни стандард ревизије (ISA) 330, *Ревизорски одговор на процењене ризике* 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) успоставља одговорност ревизора за осмишљавање и спровођење одговора на ризике материјално погрешних исказа које је ревизор идентификовао и проценио у складу са ISA 315 (ревидиран) у ревизији финансијских извештаја.

##### Датум ступања на снагу

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

##### Циљ

3. Циљ ревизора је да прикупи довољно адекватних ревизијских доказа у вези са процењеним ризицима материјално погрешних исказа, путем осмишљавања и примене адекватних одговора на те ризике.

##### Дефиниције

4. За потребе Међународних стандарда ревизије наведени појмови имају следеће значење:

- (а) Суштински поступци (испитивања) – Ревизијски поступак процедура осмишљени за откривање материјално погрешних исказа на нивоу тврдње. Суштински поступци обухватају:
- (i) детаљна тестирања (класама трансакција, салда рачуна и обелодањивања); и
  - (ii) суштинске аналитичке поступке.
- (б) Тестирање контрола – Ревизијски поступак осмишљен за процену оперативне ефективности контрола у спречавању, или откривању и исправљању материјално погрешних исказа на нивоу тврдње.

## Захтеви

### Општи одговори

5. Ревизор треба да осмисли и примени опште одговоре на ризике материјално погрешног исказивања на нивоу финансијског извештаја. (видети параграфе А1-А3)

### Ревизијски поступци као одговор на ризике материјално погрешних исказа на нивоу тврдње

6. Ревизор треба да осмисли и спроведе даље ревизијске поступке чија су природа, време и обим одговарајући за процењене ризике материјално погрешног исказивања на нивоу тврдње.

7. Приликом осмишљавања даљих ревизијских поступака које треба спровести, ревизор треба да:

(а) Размотри разлоге за процену ризика материјално погрешних исказа на нивоу тврдње за сваку класу трансакција, салдо рачуна и обелодањивање, укључујући:

(i) Вероватноћу материјално погрешног исказа услед одређених карактеристика релевантне класе трансакција, салда рачуна или обелодањивања (инхерентни ризик), и

(ii) Да ли се приликом процене ризика у обзир узимају релевантне контроле (контролни ризик), на тај начин захтевајући од ревизора да прибави ревизијски доказ како би се установило да ли контроле функционишу ефективно (јер ревизор намерава да се ослони на оперативну ефективност контрола приликом утврђивања природе, времена и обима суштинских поступака испитивања), и (видети параграфе А9-А18)

(б) Прибави ревизијске доказе чија је убедљивост у складу са ревизоровом проценом степена ризика (видети параграф А19)

### Тестови контрола

8. Ревизор треба да осмисли и обави тестове контрола како би прикупио довољно адекватних ревизијских доказа у вези са оперативном ефективношћу релевантних контрола, уколико:

(а) Ревизорова процена ризика материјално погрешног исказа на нивоу тврдње укључује очекивање да контроле функционишу ефективно (што значи да ревизор намерава да се ослони на оперативну ефективност контрола приликом утврђивања природе, времена и обима суштинских поступака испитивања), или

(б) само суштинска поступци не могу да пруже довољно одговарајућих ревизијских доказа на нивоу тврдње. (видети параграфе А20-А24)

9. Приликом осмишљавања и спровођења тестова контрола ревизор треба да прикупи више убедљивијих ревизијских доказа што се више ослања на ефективност контрола. (видети параграф А25)

### Природа и обим тестова контрола

10. Приликом осмишљавања и спровођења тестова контрола ревизор треба да:

(а) Спроведе друге ревизијске поступке у комбинацији са вршењем упита како би се прибавили ревизијски докази о оперативној ефективности контрола, укључујући:

(i) Начин на који су контроле биле примењене током периода за који се врши ревизија;

(ii) Доследност њихове примене; и

(iii) Ко их је и на који начин применио. (видети параграфе А26-А29)

(б) Утврди да ли контроле које треба тестирати зависе од других контрола (индиректних контрола) и, уколико је то случај, да ли је неопходно да се прикупе ревизијски докази који ће подржати функционисање тих индиректних контрола. (видети параграфе А30-А31)

### Време тестова контрола

11. Ревизор треба да тестира контроле за одређени временски период, или током временског периода у ком ревизор планира да се ослони на те контроле, у складу са параграфима 12 и 15, како би се установила одговарајућа основа за ослањање ревизора на контроле. (видети параграф А32)

### Коришћење ревизијских доказа прибављених у међупериоду

12. Уколико ревизор прибави ревизијске доказе о оперативној ефективности контрола током међупериода, ревизор треба да:

(а) Прибави ревизијске доказе о значајним изменама у тим контролама извршеним након међупериода; и

(б) Утврди које додатне ревизијске доказе треба прикупити за накнадни период. (видети

параграфе A33-A34)

Коришћење ревизијских доказа прикупљених у претходним ревизијама

13. При разматрању да ли је сврсисходно користити ревизијске доказе о ефективности функционисања контрола, прибављене у претходним ревизијама и, уколико је то случај, при разматрању трајања периода који може проћи пре поновног тестирања неке контроле, ревизор разматра следеће:

- ефективност осталих елемента интерне контроле, укључујући контролно окружење, надзор контрола ентитета и процес процене ризика који спроводи ентитет;
- ризике који проистичу из карактеристика контроле, укључујући разматрање да ли су контроле мануелне или аутоматизоване;
- ефективност општих ИТ контрола;
- ефективност контроле и њену примену у ентитету, укључујући природу и обим одступања код примене контроле која су уочена у току ранијих ревизија, и да ли је било промена запослених које значајно утичу на примену контроле;
- да ли одсуство промена у одређеној контроли узрокује ризик услед измењених околности; и
- ризик материјално погрешног исказа и степен ослањања на контролу. (видети параграф 35)

14. Уколико ревизор планира да користи ревизијске доказе о ефективности функционисања контрола прибављене у претходним ревизијама, ревизор треба да прибави ревизијске доказе о томе да ли је било измена тих специфичних контрола након претходне ревизије. Ревизор прибавља ревизијске доказе о изменама, вршењем упита у комбинацији са посматрањем или провером, како би потврдио своје разумевање тих специфичних контрола, и:

(а) Уколико је било измена које утичу на континуирану валидност ревизијских доказа прибављених у претходним ревизијама, ревизор тестира контроле у текућој ревизији. (видети параграф A36)

(б) Уколико није било таквих измена, ревизор треба да тестира контроле бар једном у три ревизије, при чему део контрола тестира приликом сваке ревизије како би се избегла могућност да се у једном ревизијском периоду тестирају све контроле на које ревизор планира да се ослони, а да затим у наредне две ревизије нема никаквог тестирања контрола. (видети параграфе A37-A39)

Контрола значајних ризика

15. Уколико ревизор планира да се ослони на контроле у вези ризика за који ревизор сматра да је значајан ризик, ревизор треба да тестира те контроле у текућем периоду.

Процена оперативне ефективности контрола

16. Приликом процене оперативне ефективности релевантних контрола, ревизор треба да процени да ли погрешни искази, који су откривени коришћењем суштинских поступака испитивања, указују да контроле не функционишу ефективно. Неоткривање погрешних исказа путем суштинских поступака, међутим, не пружа ревизијске доказе да су контроле повезане са тврдњама које су тестиране ефективне. (видети параграф A40)

17. Уколико се уочена одступања код контрола на које ревизор планира да се ослони, ревизор треба да обави конкретна испитивања како би разумео ова питања и њихове могуће последице, и како би утврдио да ли: (видети параграф A41)

(а) Обављени тестови контрола представљају одговарајућу основу за ослањање на контроле;

(б) Су неопходни додатни тестови контрола; и

(ц) Евентуалне ризике погрешних исказа треба обухватити применом поступака суштинских испитивања.

*Суштински поступци*

18. Без обзира на процењени ризик материјално погрешног исказа, ревизор треба да осмисли и спроведе суштинске поступке за сваку материјално значајну класу трансакција, салда рачуна или обелодањивања. (видети параграфе 42-A47)

19. Ревизор треба да размотри да ли поступак прибављања екстерних потврда треба да буду спроведен као суштински ревизијски поступак. (видети параграфе A48-A51)

Суштински поступци повезани са поступком финализирања финансијског извештаја

20. Ревизорски суштински поступци треба да обухватају следеће ревизијске поступке повезане са поступком финализирања финансијског извештаја:

(а) усаглашавање или усклађивање информација у финансијским извештајима са основним рачуноводственим евиденцијама укључујући усклађивање или усаглашавање информација у обелодањивањима, било да те информације потичу или не потичу из главне и помоћних књига; и

(б) испитивање материјално значајних књижења и других корекција извршених током припремања финансијских извештаја. (видети параграф А52)

Суштински поступци као одговор на значајне ризике

21. Уколико ревизор утврди да је процењени ризик материјално погрешног исказа на нивоу тврдње значајан ризик, ревизор спроводи суштинске поступке као одговор на конкретан ризик. Када се приступ значајном ризику састоји само од суштинских поступака, ти поступци треба да укључују и детаљна тестирања. (видети параграф А53)

Време спровођења суштинских поступака

22. Када се суштински поступци спроводе у току међупериода, ревизор треба да обухвати преостали период тако што ће извршити:

(а) суштинске поступке у комбинацији са тестовима контрола како би обухватио преостали период, или

(б) само даље суштинске поступке суштинског испитивања, уколико ревизор утврди да је довољно,

на основу чега стиче разуман основ за проширење ревизијских закључака до краја периода. (видети параграфе А54-А57)

23. Уколико су погрешни искази које ревизор није очекивао приликом процене ризика материјално погрешних исказа откривени у међупериоду, ревизор треба да процени да ли релевантна процена ризика и планирана природа, време и обим поступака суштинских поступака која се односе на преостали период треба да буду измењени. (видети параграф А58)

#### **Адекватност презентације финансијских извештаја**

24. Ревизор треба да спроведе ревизијске поступке како би проценио да ли је општа презентација финансијских извештаја у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања. Приликом ове процене, ревизор треба да размотри да ли су финансијски извештаји презентовани на начин који одражава адекватну:

- класификацију и описе финансијских информација и трансакција, догађаја и услова који се налазе у њиховој основи; и
- презентацију, структуру и садржај финансијских извештаја. (видети параграф А59)

#### **Процена довољности и адекватности ревизијских доказа**

25. На основу обављених ревизијских поступака и прибављених ревизијских доказа, ревизор треба да утврди да ли су процене ризика материјално погрешног исказивања на нивоу тврдње и даље прикладне. (видети параграфе А60-А61)

26. Ревизор треба да закључи да ли је прибављено довољно адекватних ревизијских доказа. Приликом формирања мишљења, ревизор разматра све релевантне ревизијске доказе без обзира на то да ли они потврђују или негирају тврдње у финансијским извештајима. (видети параграф А62)

27. Уколико ревизор није прибавио довољно адекватних ревизијских доказа за материјално значајну тврдњу о финансијском извештају, треба да покуша да прибави додатне ревизијске доказе. Уколико ревизор не може да прибави довољно адекватних ревизијских доказа, треба да изрази квалификовано мишљење или да се уздржи од изражавања мишљења о финансијским извештајима.

#### **Документација**

28. Ревизор треба да укључи следећу у ревизијску документацију:

(а) општи одговор у вези са процењеним ризицима материјално погрешних исказа на нивоу финансијског извештаја и природу, време и обим извршених ревизијских поступака;

(б) повезаност тих поступака са процењеним ризицима на нивоу тврдње; и

(ц) резултате ревизијских поступака, укључујући и закључке без којих ови резултати нису комплетни. (видети параграф А63)

29. Уколико ревизор планира да користи ревизијске доказе о ефикасности функционисања контрола, прибављене у ранијим ревизијама, треба да документује закључке о ослањању на контроле

тестиране у претходној ревизији.

30. Ревизијска документација треба да одражава усаглашеност или усклађеност информација из финансијских извештаја са основним рачуноводственим евиденцијама, укључујући усклађивања или усаглашавања обелодањивања, било да те информације потичу или не потичу из главне и помоћних књига.

\* \* \*

## **Примена и остала објашњења**

### **Општи одговори**

(видети параграф 5)

A1. Општи одговори на ризике материјално погрешног исказа на нивоу финансијског извештаја могу обухватати:

- наглашавање потребе да ревизорски тим одржава став професионалног скептицизма.
- укључивање искуснијих кадрова или кадрова са посебним вештинама или ангажовање стручњака.
- вршење додатног надзора.
- укључивање додатних елемената непредвидљивости при одабиру даљих ревизијских поступака који ће се вршити.
- опште промене природе, времена или обима ревизијских поступака, на пример, обављањем суштинских поступака на крају периода уместо у међупериоду; или модификовање природе ревизијских поступака како би се прибавили убедљивији ревизијски докази.

A2. На процену ризика материјалне грешке на нивоу финансијског извештаја утиче ревизорово разумевање контролног окружења. Ефективно контролно окружење може омогућити ревизору да се више поузда у интерну контролу и поузданост ревизијских доказа генерисаних унутар ентитета, и тако, на пример, омогућити ревизору да обави неке ревизијске поступке у међупериоду, уместо на крају периода. Недостаци у контролном окружењу, међутим, имају супротан ефекат; на пример, на слабости у контролном окружењу, ревизор обично одговара:

- спровођењем више ревизијских поступака на крају периода а не у међупериоду,
- прикупљањем обимнијих ревизијских доказа суштинским поступцима,
- повећањем броја локација које треба укључити у делокруг ревизије.

A3. Ова разматрања имају значајан утицај на општи приступом ревизора, на пример, фокусирањем на поступке суштинског испитивања (суштински приступ) или приступом коришћења тестова контрола и суштинских поступака (комбиновани приступ).

### **Ревизијски поступци као одговор на процењене ризике материјално погрешних исказа на нивоу тврдње**

*Природа, време и обим даљих ревизијских поступака (видети параграф 6)*

A4. Ревизорова процена идентификованих ризика на нивоу тврдње пружа основу за разматрање одговарајућег ревизијског приступа осмишљавању и обављању даљих ревизијских поступака. У неким случајевима, ревизор може одлучити да је:

(а) обављање само тестова контроле ефективан одговор на процењени ризик материјално погрешног исказа за одређену тврдњу.

(б) обављање само суштинских поступака одговарајуће за одређене тврдње и, стога, ревизор искључује ефекте контрола из релевантне процене ризика. Наиме може се десити да ревизорским поступцима процене ризика нису идентификоване ефективне контроле релевантне за тврдњу, или тестирање оперативне ефективности контрола може да буде неефикасно, и зато ревизор не планира да се ослони на оперативну ефективност контрола приликом одређивања природе, времена и обима суштинских испитивања;

(ц) комбиновани приступ, у којем се користе и тестови оперативне ефективности контрола и поступци суштинског испитивања, делотворан приступ.

Међутим, у складу са параграфом 18, без обзира на одабрани приступ, ревизор осмишљава и спроводи суштинске поступке за сваку материјално значајну класу трансакција, салда рачуна и обелодањивања.

A5. Природа даљих ревизијских поступака односи се на њихову сврху (тестови контрола или

суштински поступци испитивања) и врсту, то јест, проверу, посматрање, истраживање, потврду, поновно израчунавање, поновно обављање или аналитичке процедуре. Природа ревизијских поступака је од највећег значаја у одговору на процењене ризике.

A6. Временски оквир означава период у ком се ревизијски поступци обављају, или период или датум до којег су применљиви ревизијски докази.

A7. Обим обухвата број специфичних ревизијских поступака које треба обавити, на пример, величину узорка или број опсервација контролних активности.

A8. Осмишљавање и спровођење даљих ревизијских поступака чија природа, време и обим се заснивају или представљају одговор на процењене ризике материјално погрешних исказа на нивоу тврдње представља јасну везу између даљих поступака ревизора и процене ризика. Одговор на процењене ризике на нивоу тврдње (видети параграф 7(а))

Природа

A9. Ревизорова процена ризика може утицати да буду обављене обе врсте ревизијских поступака или њихова комбинација. На пример, када је ниво процењеног ризика висок, поред провере самог документа, ревизор може потврдити потпуност услова у уговору са пословним партнером. Такође, одређени ревизијски поступци могу више одговарати одређеним тврдњама него другим. На пример, у вези са приходима, најприкладнији поступак као одговор на процењени ризик материјалне грешке за тврдњу потпуности прихода може бити тестирање контрола, док суштински поступци могу бити најприкладнији одговор на процењени ризик материјалне грешке у вези са тврдњом настанка прихода.

A10. Разлози за процену ризика су релевантни при утврђивању природе ревизијских поступака. На пример, ако ревизор сматра да је, због одређених карактеристика класе трансакција, мањи ризик појаве материјално погрешног исказа, без узимања у обзир повезаних контрола, ревизор може утврдити да суштински аналитички поступци пружају довољно адекватних ревизијских доказа. С друге стране, ако ревизор очекује да је ризик материјално погрешног исказа низак због тога што ентитет има ефективне контроле, а намерава да осмисли суштинске поступке засноване на ефективном функционисању тих контрола, онда ревизор спроводи тестове контрола у складу са параграфом 8(а). Ово, на пример, може бити случај за једнообразну класу трансакција, једноставних карактеристика које се рутински обрађују и контролишу информационим системом ентитета.

Време

A11. Ревизор може извршити тестове контрола или суштинске поступке у међупериоду или на крају периода. Што је већи ризик материјално погрешног исказа, већа је вероватноћа да ревизор одлучи да је ефективније обавити поступке суштинског испитивања близу краја или на крају периода уместо неког ранијег датума, или да ненајављено спроведе ревизијске поступке у периодима који се не могу предвидети (на пример, ненајављено обављање ревизијских поступака на одабраним локацијама). Ово је од посебне важности приликом разматрања одговора на ризике криминалне радње. На пример, ревизор може закључити, с обзиром на ризике намерног погрешног исказивања или манипулације, да ревизијски поступци за сврхе проширења ревизијских закључака међупериода на крај периода неће бити ефективни.

A12. С друге стране, обављање ревизијских поступака пре краја периода може помоћи ревизору у идентификовању значајних питања у почетној фази ревизије и помоћи у њиховом решавању у сарадњи са руководством, или при израду ефективног ревизијског приступа за решавање тих питања.

A13. Такође, одређени ревизијски поступци могу се обавити само на крају или након краја периода, на пример:

- усаглашавање или усклађивање информација из финансијских извештаја са основним рачуноводственим евиденцијама, укључујући усклађивање или усаглашавање информација у обелодањивањима, било да те информације потичу или не потичу из главне и помоћних књига;
- провера исправки извршених током припреме финансијских извештаја;
- уколико постоји ризик да је ентитет закључио невалидне уговоре о продаји или да трансакције нису завршене на крају периода, ревизор спроводи поступке како би одговорио на тај специфичан ризик.

A14. Разматрајући временски период спровођења ревизијских поступка, ревизор такође разматра питања као што су:

- контролно окружење;
- доступност одговарајућих информација (на пример, електронски подаци се можда накнадно замењују новијим подацима, или се активности које треба надгледати врше само у одређеним периодима);
- природа ризика (на пример, уколико постоји ризик од прецењености прихода како би се задовољила очекивања везана за добит, као последица фиктивних уговора о продаји, ревизор може желети да провери уговоре доступне на дан завршетка периода);
- Период или датум на који се односе ревизијски докази;
- Време припреме финансијских извештаја, нарочито за она обелодањивања која пружају додатно објашњење о износима евидентираним у билансу стања, извештају о укупном резултату, извештају о променама на капиталу или извештају о токовима готовине.

Обим

A15. Неопходни обим ревизијских поступака се утврђује након разматрања материјалности, процењеног ризика и степена уверавања који ревизор планира да стекне. Када се један циљ постиже комбинацијом поступака, обим сваког поступка се разматра посебно. Опште гледано, обим ревизијских поступака се повећава с повећањем ризика материјално погрешног исказа. На пример, као одговор на процењени ризик материјално погрешних исказа услед криминалне радње, може бити неопходно да се повећа величине узорка или да се спроведу суштински аналитички поступци веће детаљности. Међутим, повећање обима је ефективно само уколико је сам ревизијски поступак релевантан за конкретан ризик.

A16. Примена ревизијских техника уз помоћ рачунара (СААТs) може омогућити опсежније тестирање електронских трансакција и датотека, што може бити корисно када ревизор одлучи да модификује обим тестирања, на пример, као одговор на ризике материјално погрешног исказа услед криминалне радње. Ове технике могу се користити за избор узорка трансакција из кључних електронских датотека, за сортирање трансакција са специфичним карактеристикама, или за тестирање целе популације уместо узорка.

Разматрања специфична за ентитете у јавном сектору

A17. За ревизије ентитета у јавном сектору, мандат ревизора и други специјални захтеви ревизије могу имати утицаја на ревизорово разматрање природе, времена и обима даљих ревизијских поступака.

Разматрања специфична за мање ентитете

A18. У случају врло малих ентитета, могуће је да нема много контролних активности које би ревизор могао идентификовати, или обим у ком је њихово постојање и функционисање документовано од стране ентитета може бити ограничен. Из тог разлога, вероватно даљи ревизорски поступци бити превасходно поступци суштинског испитивања. У неким ретким случајевима, међутим, одсуство контролних активности или других компоненти контроле може онемогућити прикупљање довољно адекватних ревизијских доказа.

Виши ниво процењеног ризика (видети параграф 7(б))

A19. Приликом прикупљања убедљивијих ревизијских доказа због вишег нивоа процењеног ризика, ревизор може повећати квантитет доказа, или прикупити доказе који су релевантнији или поузданији, на пример, тако што ће ставити акценат на прикупљање доказа од треће стране или прикупљање доказа из независних извора.

*Тестови контрола*

Осмишљавање и спровођење тестова контрола (видети параграф 8)

A20. Тестирање контрола се врши само за оне контроле за које је ревизор проценио да су адекватно осмишљене за сврхе спречавања, или откривања и исправљања, материјално погрешних исказа на нивоу тврдње. Уколико се суштински различите контроле користе у различито време током периода који је обухваћен ревизијом, свака се разматра посебно.

A21. Тестирање оперативне ефективности контрола разликује стицања разумевања и процене осмишљености и примене контрола. Међутим, користе се исте врсте ревизијских поступака. Ревизор може да одреди да је делотворно тестирати оперативну ефективност контрола истовремено са оцењивањем њихове структуре и прибављањем ревизијских доказа о њиховој примени.

A22. Такође, иако одређени поступци процене ризика нису осмишљени као тестови контрола, ипак могу обезбедити ревизијске доказе о оперативној ефективности контрола, и стога послужити као тестови контрола. На пример, поступци процене ризика могу обухватати:

- Испитивање како руководство користи буџете.
- Анализирање како менаџмент пореди месечне буџетиране и стварне трошкове.
- Проверавање извештаја који се односе на истраживање одступања стварних од буџетираних износа.

Ови ревизијски поступци пружају информације о осмишљености политика буџетирања ентитета и да ли се оне примењују, а такође могу пружити ревизијске доказе о ефективности функционисања политика буџетирања у спречавању или откривању материјално погрешних исказа у класификацији трошкова.

A23. Такође, ревизор може осмислити тест контрола који ће се обављати истовремено са детаљним тестирањем исте трансакције. Мада су циљеви тестирања контрола и детаљног тестирања различити, оба се могу истовремено остварити спровођењем теста контрола и детаљног тестирања исте трансакције, што је познато као тест двоструке сврхе. На пример, ревизор може прегледати фактуру да би утврдио да ли је одобрена и да би прикупио суштински ревизијски доказ о трансакцији. Ревизор брижљиво разматра осмишљеност и процене оваквих тестова, како би остварио оба циља.

A24. У неким случајевима, ревизор може установити да је немогуће осмислити ефективне суштинске поступке који ће пружити довољно адекватних ревизијских доказа на нивоу тврдње. Ово се може догодити уколико ентитет своје пословање у највећој мери заснива на информационом технологијама, те се документација о трансакцијама припрема и чува само преко компјутерског информационог система. У таквим случајевима, параграф 8(б) захтева да ревизор обави тестирање релевантних контрола.

Ревизијски докази и поузданост (видети параграф 9)

A25. Уколико се усвоји приступ који се примарно састоји од тестова контрола, може се тражити виши степен уверавања о оперативној ефективности контрола, посебно уколико није могуће или изводљиво прикупити довољно адекватних ревизијских доказа у поступцима суштинског испитивања.

Природа и обим тестова контрола

Други ревизијски поступци у комбинацији са упитима (видети параграф 10(а))

A26. Само спровођење упита није довољан тест оперативне ефективности контрола. У складу са тим, други ревизијски поступци се обављају у комбинацији са упитима. Међутим вршење упита у комбинацији са поновним обављањем обично пружа већи ниво уверавања него комбинација упита и посматрања, будући да је посматрање релевантно само за тренутак у ком се врши.

A27. Природа одређене контроле утиче на врсту ревизијских поступака неопходних за прибављање ревизијских доказа о томе да ли је контрола ефективно функционисала. На пример, уколико је ефективност функционисања потврђена документацијом, ревизор може одлучити да изврши проверу документације како би прибавио ревизијске доказе о ефективности функционисања. Међутим, за друге контроле таква документација можда не постоји или није релевантна. На пример, документација не мора постојати за неке факторе у контролном окружењу, као што је додељивање овлашћења и одговорности, или за неке врсте контролних активности, као што су контролне активности које се спроводе путем рачунара. У таквим случајевима, ревизијски докази о ефективности функционисања могу се прибавити спровођењем упита у комбинацији са другим ревизијским поступцима као што је посматрање или примена ревизијских техника уз помоћ рачунара (СААТs).

Обим тестова контрола

A28. Када су неопходни убедљивији ревизијски докази о ефективности контроле, треба повећати обим тестирања контроле. Поред степена ослањања на контроле, питања које ревизор може разматрати приликом утврђивања обима тестова контрола обухватају:

- учесталост рада контроле ентитета током периода.



- временски период током периода ревизије у ком се ревизор ослања на ефективно функционисање контроле.
  - очекивано одступање од контроле.
  - значај и поузданост ревизијских доказа које треба прибавити у вези са оперативном ефективношћу контрола на нивоу тврдње.
  - обим у ком се ревизијски докази прибављају из тестова других контрола повезаних са тврдњом.
- У ISA 53<sup>0</sup> садржи додатне смернице о обиму тестирања.

A29. Због инхерентне доследности обраде помоћу информационих технологија, ревизор не мора да повећа обим тестирања аутоматизованих контрола. Аутоматизована контрола треба да функционише доследно, осим уколико програм (укључујући табеле, датотеке или трајне податке које користи програм) није промењен. Када ревизор утврди да аутоматизована контрола функционише као што је планирано (што се може утврдити када се контрола првобитно примени, или на неки други датум) ревизор разматра спровођење тестова како би утврдио да контрола и даље ефективно функционише. Ти тестови могу укључивати провере да ли су:

- евентуалне измене програма биле предмет одговарајућих контрола над изменама програма;
- за обраду трансакција коришћена одобрена верзија програма; и
- друге значајне опште контроле ефективне.

Ови тестови такође могу обухватати проверу да ли је ентитет извршио неопходне промене програма, што може бити случај уколико ентитет користи пакете софтверских апликација, а не врши редовно ажурирање или одржавање. На пример, ревизор може проверити административне евиденције безбедности информационих технологија како би прибавио доказе да током периода није дошло до неовлашћених приступа.

Тестирање индиректних контрола (видети параграф 10(б))

A30. У неким околностима, може бити неопходно прикупљање ревизијских доказа који потврђују ефективно функционисање индиректних контрола. На пример, када ревизор одлучи да тестира ефективност клијентовог извештаја о одступањима повезаним са продајом изнад дозвољеног кредитног лимита, клијентов преглед и каснија анализа представљају контролу која је директно релевантна за ревизора. Контроле тачности информација у извештају (на пример, опште компјутерске контроле) се описују као “индиректне” контроле.

A31. Због инхерентне доследности обраде информационим технологијама, ревизијски докази у вези примене аутоматизованих контрола апликација, када се разматрају у комбинацији са прибављеним ревизијским доказима о оперативној ефективности општих контрола ентитета (а посебно у случају измена контрола) могу пружити суштинске ревизијске доказе о ефективности функционисања.

Време тестова контрола

Планирани период поузданости (видети параграф 11)

A32. Ревизорски докази који се односе само на једну временску тачку могу бити довољни за потребе ревизора, на пример, када тестира контроле физичког пописа залиха ентитета на крају периода. Ако, с друге стране, ревизор планира да се поузда у интерне контроле током неког периода, прикладну су тестови контрола који могу да пруже ревизијски доказ да је контрола успешно функционисала у одговарајућим временским тренуцима током укупног периода. Овакви тестови могу укључивати тестирања надзора контрола од стране ентитета.

Коришћење ревизијских доказа прикупљених током међупериода (видети параграф 12(б))

A33. Релевантни фактори приликом утврђивања које додатне ревизијске доказе треба прикупити о контролама које су функционисале након завршетка међупериода, обухватају:

- значај процењених ризика материјално значајног погрешног исказа на нивоу тврдње.
- специфичне контроле тестиране током међупериода и значајне измене од последњег тестирања, укључујући измене информационог система, процеса и запослених.
- степен прибављених ревизијских доказа о ефективности функционисања контрола.
- дужину преосталог периода.
- обим до којег ревизор намерава да смањи даље поступке суштинског испитивања на основу

поузданости контрола.

- контролно окружење.

A34. Додатни ревизијски докази могу се прибавити, на пример, проширењем тестирања ефективности функционисања контрола на остатак периода или тестирањем надзора контрола од стране ентитета.

Коришћење ревизијских доказа прикупљених у претходним ревизијама (видети параграф 13)

A35. У одређеним околностима, докази прибављени током претходних ревизија могу бити релевантни ревизијски докази уколико ревизор спроводи ревизијске поступке како би потврдио да су и даље релевантни. На пример, у претходној ревизији ревизор је можда утврдио да аутоматизована контрола функционише као што је планирано. Ревизор прибавља ревизијске доказе да би утврдио да ли је дошло до промена у аутоматизованој контроли које утичу на њено даље ефективно функционисање, на пример, постављањем питања руководству или провером уноса који би указали на промене контрола. Разматрање ревизијских доказа о овим променама може подржати повећање или смањење обима очекиваних ревизијских доказа о ефективном функционисању контрола, који је потребно прибавити у текућем периоду.

Контроле које су се промениле у односу на претходне ревизије (видети параграф 14(а))

A36. Промене могу утицати на релевантност ревизијских доказа прибављених у претходним периодима тако да ови докази више не могу бити основ за даље ослањање на њих. На пример, промене у систему које омогућавају ентитету да креира нову врсту извештаја вероватно неће утицати на значај ревизијских доказа из претходног периода; међутим промена која доводи до тога да се подаци акумулирају или израчунавају на другачији начин, утиче на релевантност.

Контроле које се нису промениле од претходних ревизија (видети параграф 14(б))

A37. Ревизорова одлука о томе да ли да се ослони на ревизијске доказе прикупљене у претходним ревизијама за контроле које:

(а) се нису промениле од како су последњи пут тестиране; и

(б) које нису контроле које умањују значајан ризик,

је питање професионалног просуђивања. Такође, дужина периода између поновног тестирања тих контрола је такође питање професионалног просуђивања, али се у складу са захтевима параграфа 14 (б) мора вршити бар једном сваке три године.

A38. Уопштено, што је већи ризик материјално погрешног исказа или веће ослањање на контроле, вероватно је да ће период између тестирања бити краћи. Чиниоци који обично скраћују дужину периода поновног тестирања контрола, или узрокују сумњу у ревизијске доказе прибављене у ранијим ревизијама, обухватају следеће:

- слабо контролно окружење.
- слаб надзор над контролама.
- значајно учешће мануелног рада у релевантним контролама.
- промене кадрова које значајно утичу на примену контроле.
- промењене околности које указују на потребу за променама контрола.
- слабост општих ИТ контрола.

A39. Када постоји одређени број контрола за које ревизор намерава да се ослони на ревизијске доказе прибављене у претходним ревизијама, тестирање неке од ових контрола у свакој ревизији потврђује информацију о континуираној ефективности контролног окружења. Ово доприноси ревизоровој одлуци о томе да ли се треба ослонити на ревизијске доказе који су прикупљени у претходним ревизијама.

Процена оперативне ефективности контрола (видети параграфе 16-17)

A40. Материјално погрешан исказ који је уочен у току ревизијских поступака је снажан показатељ постојања значајног недостатка у интерној контроли.

A41. Концепт ефективности функционисања контрола допушта извесна одступања у начину примене контрола од стране ентитета. Одступања од прописаних контрола могу узроковати фактори

као што су промена кључних кадрова, значајне сезонске флукуације обима трансакција и људска грешка. Уочени степен одступања, посебно у поређењу са очекиваним, може указивати да контрола није поуздана за сврхе умањења ризика на нивоу тврдње.

*Суштински поступци* (видети параграф 18)

A42. Параграф 18 захтева да ревизор осмисли и спроведе поступке суштинског испитивања за сваку материјално значајну класу трансакција, салда рачуна и обелодањивања, без обзира на процењене ризике материјално погрешног исказа. Овај захтев одражава чињенице: (а) ревизорова процена ризика је субјективна и због тога можда неће идентификовати све ризике материјално погрешног исказа; и (б) постоје инхерентна ограничења интерне контроле, укључујући и заобилажење контрола од стране руководства.

Природа и обим суштинских поступака

A43. У зависности од околности, ревизор може утврдити да:

- спровођење само суштинских аналитичких поступака је довољно за свођење ризика материјално погрешног исказа на прихватљиво низак ниво. На пример, у случајевима где је ревизорова процена ризика подржана ревизијским доказима из тестова контрола.
- прикладни су само детаљни тестови.
- комбинација суштинских аналитичких поступака и детаљних тестова најбоље одговора процењеним ризицима.

A44. Суштински аналитички поступци су, опште посматрано, применљивији на трансакције које су већег обима и предвидљиве током времена. У ISA 52<sup>0</sup> су наведени захтеви и смернице за примену аналитичких поступака током ревизије.

A45. Природа ризика и тврдње је релевантна за осмишљавање детаљних тестова. На пример, за детаљне тестове који се односе на тврдње постојања или настанка, ревизор врши одабир ставки садржаних у износима датим у финансијском извештају и прикупља релевантне ревизијске доказе. С друге стране, за детаљне тестове који се односе на тврдњу потпуности, ревизор може вршити одабир из скупа ставки за које се очекује да су садржане у одговарајућем износу у финансијском извештају и истражује да ли је та ставка заиста и укључена.

A46. Пошто се проценом ризика материјално погрешног исказа узима у обзир интерна контрола, обим суштинских поступака може се повећати услед незадовољавајућих резултата тестирања контрола. Међутим, већи обим ревизијских поступака сврсисходан је само уколико је сам ревизијски поступак релевантан за одређени ризик.

A47. У осмишљавању детаљних тестова, обим тестирања обично је изражен величином узорка, на који утиче ризик материјално погрешног исказивања. Међутим, ревизор такође разматра и друга питања, укључујући и то да ли је ефективније користити друге селективне начине тестирања. Видети ISA 500.

Разматрање да ли треба извршити поступак прибављања екстерних потврда (видети параграф 19)

A48. Екстерне потврде се често користе када су у питању салда на појединим синтетичким или аналитичким рачунима, али нису ограничене само на те позиције. На пример, ревизор може да тражи екстерну потврду услова уговора или информације о трансакцијама ентитета са повезаним странама. Екстерне потврде се такође могу користити ради прибављања ревизијских доказа о непостојању одређених околности. На пример, непостојања “допунских споразума” који могу утицати на признавање прихода. Остали примери ситуација где се могу користити екстерне потврде су следећи:

- салда на рачунима и друге информације од стране банака.
- салда и услови у вези потраживања од купаца.
- залихе које држе треће стране у складиштима ради обраде или консигнационе продаје.
- тапије о власништву које се налазе код адвоката или финансијера на чувању или као обезбеђење неке обавезе.
- хартије од вредности које су на чувању код трећих страна, или су купљене од брокера али нису испоручене до датума биланса стања.
- износи који се дугују повериоцима, укључујући и релевантне услове исплате и рестриктивне клаузуле.
- Салда и услови у вези обавеза према добављачима.

A49. Иако екстерне потврде могу пружити релевантне ревизијске доказе у вези са одређеним тврдњама, постоје неке тврдње за које екстерне потврде пружају мање релевантне ревизијске доказе. На пример, екстерне потврде пружају мање релевантне ревизијске доказе о наплативости потраживања, него о њиховом постојању.

A50. Ревизор може закључити да поступци прибављања екстерних потврда који су обављени с једном намером, пружају могућност за прикупљање ревизијских доказа о другим питањима. На пример, захтеви за потврду банковних стања често подразумевају захтеве за информацијама које су релевантне за друге финансијске извештаје на нивоу тврдње. Таква разматрања могу утицати на ревизорову одлуку о томе да ли треба да спроведе поступак прибављања екстерних потврда.

A51. Фактори који могу помоћи ревизору у утврђивању да ли треба спровести поступак прибављања екстерних потврда као суштински поступак, укључују:

- Познавање стране која потврђује у вези релевантног питања – одговори могу бити поузданији уколико лице које потврђује има неопходно знање о информацијама чија се потврда тражи.
  - Способност или спремност стране која потврђује да одговори – на пример, страна која потврђује:
    - Може да не прихвати одговорност да одговори на захтев за потврду;
    - Може сматрати да одговор захтева сувише трошкова или времена;
    - Може бити забринута у вези са могућом законском одговорношћу која проистиче из одговора;
    - Може обрачунавати трансакције у различитим валутама; или
    - Може функционисати у окружењу где одговарање на захтеве за потврду није значајан аспект дневног пословања.

У таквим ситуацијама, стране које потврђују могу да не одговоре, могу да одговоре на необавезан начин или могу да покушају да ограниче степен поверења који се придаје одговору.

- Објективност стране која потврђује – уколико је страна која потврђује повезана са ентитетом, одговори на захтеве за потврдом могу бити мање поуздани.

Суштински поступци повезани са поступком финализирања финансијског извештаја (видети параграф 20(б))

A52. Природа и обим ревизорових суштинских поступака који се односе на процес закључивања финансијских извештаја зависе од природе и сложености процеса финансијског извештавања ентитета и повезаних ризика материјално погрешних исказа.

*Суштински поступци као одговор на значајне ризике*  
(видети параграф 21)

A53. У складу са параграфом 21 овог ISA, ревизор треба да спроведе суштинске поступке испитивања који представљају конкретан одговор на ризике које је ревизор проценио као значајне. Ревизијски докази у форми екстерне потврде коју је ревизор примио директно од одговарајуће стране која потврђује може ревизору помоћи у прикупљању ревизијских доказа са високим степеном поузданости, која је неопходна ревизору како би одговорио на значајне ризике материјално погрешних исказа било да су изазвани криминалном радњом или грешком. На пример, уколико ревизор утврди да је руководство под притиском да задовољи очекивања у вези са добитком, може постојати ризик да руководство преувелича приходе од продаје тако што ће, неправилно признати приходе по основу продаје, без обзира на услове уговора који можда не дозвољавају такво признавање, или извршити фактурисање пре испоруке. У тим случајевима ревизор може, на пример, осмислити процедуре прибављања екстерних потврда, како би не само потврдио ненаплаћене износе, већ и да би потврдио детаље продаје, укључујући датуме, права повраћаја и услове испоруке. Осим тога, ревизор може утврдити да је ефективно допунити екстерне потврде вршењем упита код запослених који не раде у одсеку финансија ентитета, а у вези са свим променама у продајним ангажманима и условима испоруке.

Време спровођења суштинских поступака  
(видети параграфе 22-23)

A54. У већини случајева, ревизијски докази из суштинских поступака извршених у претходним ревизијама представљају слаб или никакав ревизијски доказ за текући период. Међутим постоје и

изузеци, на пример правно мишљење, прибављено током претходне ревизије, које се односи на емисију хартија од вредности, може бити релевантно и за текући период уколико није дошло до измена. У таквим ситуацијама, може бити прикладно коришћење ревизијских доказа из суштинских поступака извршених током претходних ревизија уколико се ти докази и релевантно предметно питање нису фундаментално променили, и у текућем периоду су спроведене ревизијски поступци за установљивање континуитета њихове релевантности.

Коришћење ревизијских доказа прикупљених током међупериода  
(видети параграф 22)

A55. У неким ситуацијама, ревизор може утврдити да је ефективно да се спроведу суштински поступци у међупериоду, и упореде и ускладе информације које се односе на биланс на крају периода са упоредивим информацијама из међупериода како би:

- (а) утврдио постојање неубичајених износа,
- (б) истражио сваки такав износ; и
- (ц) обавио суштинске аналитичке поступке или детаљно тестирање за сврхе тестирања прелазног периода.

A56. Обављање суштинских поступака испитивања у међупериоду, без спровођења додатних поступака у каснијем периоду повећава ризик да ревизор неће идентификовати погрешне исказе који могу постојати на крају периода. Овај ризик се повећава како се повећава дужина остатка периода. Фактори који утичу на одлуку о спровођењу суштинских поступака у међупериоду могу бити:

- контролно окружење и друге релевантне контроле,
- расположивост информација неопходних за ревизијске поступке у каснијим периоду,
- циљ поступака суштинских испитивања,
- процењени ризик материјално погрешног исказа,
- природа класе трансакција или салда рачуна и повезаних тврдњи,
- способност ревизора да обави одговарајуће суштинске поступке или суштинске поступке у комбинацији са тестовима контрола да би обухватио остатак периода, са циљем смањења ризика да погрешни искази који могу постојати на крају периода не буду уочени.

A57. Следећи фактори могу утицати на одлуку да ли да се спроведу суштински аналитички поступци за период између међупериода и краја периода:

- да ли су рачуни одређених класа трансакција или салда рачуна на крају периода довољно предвидљиви у смислу износа, релативног значаја и састава.
- да ли су одговарајуће процедуре ентитета одговарајуће и применљиве за сврхе анализе и усклађивања тих класа трансакција или салда рачуна у међупериоду, као и за утврђивање одговарајућих рачуноводствених временских разграничења.
- да ли информациони систем релевантан за финансијско извештавање може да обезбеди информације у вези са салдом на крају периода, као и трансакције настале у преосталом периоду, које су довољне за истраживање:

- (а) значајних неубичајених трансакција или књижења (укључујући она близу или на крају периода);
- (б) других узрока значајних флукуација, или очекиваних флукуација које нису настале, и
- (ц) промена у саставу класа трансакција или салда рачуна.

Погрешни искази уочени у међупериоду  
(видети параграф 23)

A58. Када ревизор закључи да планирана природа, време и обим поступака суштинског испитивања који покривају преостали период треба да буду модификовани као резултат неочекиваних погрешних исказа који су откривени у међупериоду, таква модификација може укључивати захтев да се поступци спроведени у међупериоду прошире или понове у на крају периода.

#### **Адекватност презентације финансијских извештаја**

(видети параграф 24)

A59. Процена прикладности презентације, распореда и садржаја финансијских извештаја, укључује, на пример, разматрање коришћене терминологије, у складу са захтевима применљивог оквира финансијског извештавања ниво пружених детаља, агрегирање и дисагрегирање износа и основе приказаних износа.

## **Процена довољности и адекватности ревизијских доказа**

(видети параграфе 25-27)

A60. Ревизија финансијских извештаја је кумулативан и поновљив процес. Докази прибављени током спровођења планираних ревизијских поступака могу навести ревизора да прилагоди природу, време или обим других планираних ревизијских поступака. Ревизорову пажњу могу привући информације које се значајно разликују од информација на којима се заснива процена ризика. На пример:

- Обим погрешних исказа откривених спровођењем суштинских поступака може изменити ревизорову процену ризика и указати на материјалну слабост интерне контроле.
- Ревизор може постати свестан неусаглашености у рачуноводственим евиденцијама, или конфликтних или недостајућих доказа.
- Аналитичке процедуре обављене у фази општег прегледа ревизије могу указати на раније неоткривен ризик материјално погрешног исказа.

У тим случајевима ревизор треба поново да процени планиране ревизијске поступке на основу новог разматрања процењених ризика за све или неке класе трансакција, салда рачуна или обелодањивања и одговарајуће тврдње. ISA 315 (ревидиран) садржи детаљније смернице за измену ревизорове процене ризика.

A61. Ревизор не сме да претпостави да је случај криминалне радње или грешке изолована појава. Стога је разматрање начина на који откривање погрешног исказа утиче на процењене ризике материјалне грешке значајно за утврђивање да ли је процена и даље адекватна.

A62. На процену ревизора у вези са тим шта сачињава довољне адекватне ревизијске доказе утичу фактори као што су:

- значај могућег погрешног исказа у тврдњи и вероватноћа да он има материјално значајан ефекат, појединачно или заједно са другим могућим погрешним исказима, на финансијске извештаје;
- ефективност руководства и контрола у вези са ризиком;
- искуство стечено током ранијих ревизија у вези са сличним потенцијално погрешним исказима;
- резултати извршених ревизијских поступака, као и да ли су тим ревизијским поступцима откривени случајеви криминалних радњи или грешака;
- извор и поузданост расположивих информација;
- уверљивост ревизијских доказа;
- разумевање ентитета и његовог окружења, укључујући разумевање интерне контроле ентитета.

### **Документација**

(видети параграф 28)

A63. Облик и обим ревизијске документације је питање професионалног просуђивања, и под утицајем је природе, величине и комплексности ентитета и његове интерне контроле, расположивости информација од ентитета и ревизијске методологије и технологије.

---

<sup>1</sup>ISA 315 (ревидиран), *Идентификовање и процена ризика материјално погрешних исказа путем разумевања ентитета и његовог окружења*

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

ISA 315 (ревидиран), параграф 30.

ISA 530, *Ревизијско узорковање*

ISA 520, *Аналитички поступци*

ISA 500, *Ревизијски докази*, параграф 10.

ISA 315 (ревидиран), параграф 31.