

МЕЂУНАРОДНИ СТАНДАРД РЕВИЗИЈЕ 500

РЕВИЗИЈСКИ ДОКАЗ

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

САДРЖАЈ

Параграф

Увод

Делокруг овог ISA	1-2	
Датум ступања на снагу	3	
Циљ	4	
Дефиниције	5	
Захтеви		
Довољност и адекватност ревизијских доказа	6	
Информације које ће се користити као ревизијски доказ		7-9
Одабир ставки за тестирање у циљу добијања ревизијских доказа	10	
Недоследност ревизијских доказа или сумња у њихову поузданост	11	
Примена и остала објашњења		
Довољност и адекватност ревизијских доказа	A1-A25	
Информације које ће се користити као ревизијски докази		A26-A51
Одабир ставки за тестирање у циљу прибављања ревизијских доказа	A52-A56	
Недоследност ревизијских доказа или сумња у њихову поузданост		A57

Међународни стандард ревизије (ISA) 500, *Ревизијски доказ* треба тумачити у контексту ISA 200 *Опти циљеви независног ревизора и спровођење ревизије у складу са Међународним стандардима ревизије.*

Увод

Делокруг овог ISA

1. Овај Међународни стандард ревизије (ISA) објашњава шта представља ревизијски доказ у ревизији финансијских извештаја и бави се одговорношћу ревизора у процесу осмишљавања и спровођења ревизијских поступака у циљу прикупљања довољно адекватних ревизијских доказа.
2. Овај ISA се односи на све ревизијске доказе прикупљене током ревизије. Други Међународни стандарди ревизије се баве специфичним аспектима ревизије (на пример ISA 315 (ревидиран))· ревизијским доказима које треба прикупити у вези са конкретном темом (на пример, ISA 570 (ревидиран))· специфичним поступцима за прикупљање ревизијских доказа (на пример, ISA 520)· и проценом да ли је прикупљено довољно адекватних ревизијских доказа (ISA 200)· и ISA 330)·

Датум ступања на снагу

3. Овај стандард важи за ревизије финансијских извештаја за периоде који почињу 15. децембра 2009. или касније.*

Циљ

4. Циљ ревизора је да осмисли и спроведе ревизијске поступке на такав начин који ће му омогућити прикупљање довољно адекватних ревизијских доказа, како би био у могућности да доноси основане закључке на којима ће заснивати мишљење ревизора.

Дефиниције

5. За потребе Међународних стандарда ревизије наведени појмови имају следеће значење:
(а) Рачуноводствене евиденције - евиденције о књижењима и подржавајуће евиденције, као што

су налози и записи електронског преноса средстава; фактуре; уговори; главна књига и помоћне књиге; евидентирања у дневнику, и друга усклађивања финансијских извештаја која се не одражавају у помоћним књигама; као и евиденције у виду радних папира и табела које се односе на алокације трошкова, прерачунавања, усаглашавања и обелодањивања.

(б) Адекватност (ревизијских доказа) - Адекватност је мера квалитета, то јест релевантности и поузданости у пружању подршке закључцима на којима се заснива мишљење ревизора.

(ц) Ревизијски доказ - све информације које је ревизор користио у току извођења закључака на којима заснива мишљење. Ревизијски доказ обухвата информације садржане у рачуноводственим евиденцијама које чине подлогу за састављање финансијских извештаја, као и информације прибављене из других извора.

(д) Стручњак који ради за руководство – Појединац или организација која поседује стручност у области различитој од рачуноводства или ревизије, а чији рад ентитет користи као помоћ у припремању финансијских извештаја.

(е) Довољност (ревизијских доказа) – Довољност је мера квантитета ревизијских доказа. Квантитет ревизијских доказа је условљен ризиком материјално значајних погрешних исказа као и квалитетом самих ревизијских доказа.

Захтеви

Довољност и адекватност ревизијских доказа

6. Ревизор осмишљава и спроводи ревизијске поступке који су подесни у датим околностима за прибављање довољно адекватних ревизијских доказа. (видети параграф А1-А25)

Информације које ће се користити као ревизијски доказ

7. Приликом осмишљавања и спровођења ревизијских поступака, ревизор треба да размотри релевантност и поузданост информација које ће се користити као ревизијски докази. (видети параграфе А26-А33)

8. Уколико су информације које ће бити коришћене као ревизијски доказ припремљене користећи рад стручњака руководства, ревизор, у мери у којој је то неопходно и узимајући у обзир значај резултата рада стручњака за потребе ревизора (видети параграфе А34-А36)

(а) Процењује компетентност, способности и објективност стручњака; (видети параграфе А37-А43)

(б) Стиче разумевање резултата рада стручњака, и (видети параграфе А44-А47)

(ц) Процењује адекватност резултата рада стручњака као ревизијског доказа за релевантне тврдње. (видети параграф А48)

9. Приликом коришћења информација које је доставио ентитет, ревизор треба да процени да ли су информације довољно поуздане за ревизорове потребе, укључујући и следеће уколико је неопходно у одређеним околностима:

(а) Прикупљање ревизијских доказа о тачности и потпуности информација; и (видети параграфе А49-А50)

(б) Процена да ли су информације довољно прецизне и детаљне за потребе ревизора. (видети параграф А51)

Одабир ставки за тестирање у циљу добијања ревизијских доказа

10. Приликом осмишљавања тестова контрола и тестова детаља, ревизор утврђује начине за одабир ставки за тестирање које су ефективне за испуњавање циља ревизијских поступака. (видети параграфе А52-А56)

Недоследност ревизијских доказа или сумња у њихову поузданост

11. Уколико:

(а) је ревизијски доказ добијен из једног извора недоследан у односу на доказ који је добијен из другог извора; или

(б) ревизор има сумње у поузданост информација које ће се користити као ревизијски доказ, ревизор треба да одлучи које модификације или допуне ревизијских поступака су неопходне како би се решило неко питање, и треба да размотри ефекат овог питања на друге аспекте ревизије, уколико их има. (видети параграф А57)

Примена и остала објашњења

Довољност и адекватност ревизијских доказа (видети параграф 6)

A1. Ревизијски доказ је неопходан како би се подржало мишљење и извештај ревизора. Он је кумулативне природе и првенствено се прикупља у оквиру ревизијских поступака који се обављају током ревизије. Може такође укључивати и информације које су добијене из других извора, као што су претходне ревизије (под условом да је ревизор утврдио да ли су се од претходне ревизије десиле промене које би могле да утичу на текућу ревизију) или поступци контроле квалитета предузећа за прихватање и наставак односа са клијентом. Поред свих извора унутар и изван ентитета, рачуноводствена евиденција је значајан извор ревизијских доказа. Такође, информације које могу да се користе као ревизијски докази су можда припремљене коришћењем резултата рад стручњака који ради за руководство. Ревизијски докази обухватају информације које подржавају и потврђују тврдње руководства, али и све информације које су у супротности са тим тврдњама. У неким случајевима, непостојање информација (на пример, одбијање руководства да достави тражене податке) се користи од стране ревизора па стога такође представља ревизијски доказ.

A2. Већи део посла ревизора у формирању мишљења ревизора се састоји од прикупљања и процене ревизијских доказа. Ревизијски поступци за добијање ревизијских доказа могу да обухватају проверу, посматрање, потврђивање, рачунску контролу, поновно извођење и аналитичке поступке, често у комбинацији, као додатак испитивању. Иако испитивање може да пружи значајне ревизијске доказе, и чак може да пружи доказе о погрешним исказима, само испитивање не нуди довољно адекватних ревизијских доказа о непостојању материјално погрешних исказа на нивоу тврдње, нити о ефикасној примени контрола.

A3. Као што је наведено у ISA 200· уверавање у разумној мери се стиче када ревизор прикупи довољно адекватних ревизијских доказа како би се ревизијски ризик (то јест, ризик да ревизор изнесе неадекватно мишљење када се у финансијским извештајима налазе материјално погрешни искази) смањено на прихватљиво низак ниво.

A4. Довољност и адекватност ревизијских доказа су међусобно повезани. Довољност је мерило квантитета ревизијских доказа. На неопходни квантитет доказа утиче ревизорова процена ризика да су информације о конкретном питању материјално погрешне (што је већи ризик, више се доказа захтева), као и квалитет тих доказа (што је виши квалитет, мање је доказа неопходно). Међутим, просто прикупљање већег броја доказа не може да надокнади њихов низак квалитет.

A5. Адекватност је мера квалитета ревизијских доказа или, другим речима, њихове релевантности и поузданости у пружању подршке за доношење закључака на којима ће се заснивати мишљење ревизора. Поузданост доказа зависи од њиховог извора и њихове природе, као и од околности у којима су прибављени.

A6. У ISA 330 се предвиђа да ревизор треба да донесе закључак да ли је прикупљено довољно адекватних доказа. Да ли је прикупљено довољно адекватних доказа како би се ревизијски ризик смањено на прихватљиво низак ниво, и на тај начин ревизору било омогућено да доноси основане закључке на којима ће заснивати мишљење ревизора, је питање професионалног расуђивања. ISA 200 садржи дискусију о таквим питањима као што је природа ревизијских поступака, благовременост финансијског извештавања и равнотежа између зараде и трошкова, што су све значајни фактори када ревизор користи професионално расуђивање о томе да ли је прикупљено довољно адекватних ревизијских доказа.

Извори ревизијских доказа

A7. Неки ревизијски докази се добијају спровођењем ревизијских поступака којим се тестирају рачуноводствене евиденције, као што су, на пример, анализа и преглед, поновно извођење поступака који се обављају у оквиру процеса финансијског извештавања, и усклађивање информација сродних по типу и примени. Спровођењем ових ревизијских поступака, ревизор може установити да су рачуноводствене евиденције интерно доследне и у складу с финансијским извештајима.

A8. Додатно уверавање се обично добија од доследних ревизијских доказа који су прикупљени из различитих извора или су другачије природе, а ређе од делова ревизијских доказа који се посматрају појединачно. На пример, информације добијене из екстерног, независног извора, које су у сагласности и потврђују изјаве руководства, као што су рачуноводствена евиденција, записници са састанака или конфирмације руководства, могу повећати степен уверавања које ревизор стиче на основу интерних ревизијских доказа.

A9. Информације које ревизор добија од независног извора и које може користити као ревизијске

доказе укључују потврде трећих страна; извештаје аналитичара; упоредиве податке о конкуренцији (подаци о полазним вредностима - реперима).

Ревизијски поступци за прибављање ревизијских доказа

A10. Као што захтевају и додатно објашњавају ISA 315 (ревидиран) и ISA 330, ревизор прибавља ревизијски доказ који му омогућава да изведе разумне закључке на којима ће се заснивати ревизијско мишљење и то обављањем:

(а) Поступака процене ризика; и

(б) Даљим ревизијским поступцима, који обухватају:

(i) Тестове контрола, када то захтевају Међународни стандарди ревизије или када ревизор одлучи да то уради; и

(ii) Поступке суштинског испитивања, укључујући тестове детаља и суштинске аналитичке поступке.

A11. Ревизијски поступци наведени у параграфима A14-A25 могу се користити као поступци процене ризика, тестови контрола или поступци суштинског испитивања, у зависности од контекста у којем их користи ревизор. Као што је објашњено у ISA 330, у одређеним околностима, докази прибављени током претходних ревизија могу бити релевантни ревизијски докази и тада ревизор спроводи поступке како би потврдио да су и даље релевантни.

A12. Природа и време ревизијских поступака који ће бити коришћени могу бити под утицајем чињенице да неки од рачуноводствених података или друге информације могу бити доступни само у електронском облику или само у одређеном временском тренутку или периоду. На пример, изворни документи као што су наруџбенице, доставнице, фактуре и уплатнице могу бити само у електронском облику у случају електронског пословања, или се могу обрисати након скенирања јер ентитет за чување података користи системе за обраду слика.

A13. Одређене електронске информације могу постојати у одређеном временском тренутку, на пример, уколико се датотеке континуирано мењају и не постоји резервна (back up) датотека. У зависности од политика ентитета у вези са чувањем података, ревизор ће можда, за потребе увида, бити принуђен да затражи одвојено чување одређених информација или да изврши ревизијске поступке у време када су ти подаци доступни.

Провера

A14. Провера подразумева испитивање евиденција или докумената, било да су екстерни или интерни, у папирном, електронском или другом облику. Провера евиденције и докумената обезбеђује ревизијски доказ различитог степена поузданости, зависно од њихове природе и извора, а у случају интерних евиденција или докумената, од ефективности контрола које се односе на њихово генерисање. Пример провере која се користи као тест контрола јесте испитивање евиденција и докумената у вези са овлашћењима.

A15. Неки документи представљају директан ревизијски доказ постојања средства, на пример документ у вези са финансијским инструментима, као што је акција или обвезница. Провера таквих докумената не обезбеђује обавезно и ревизијски доказ о власништву над њима или њиховој вредности. Осим тога, провера извршеног уговора може обезбедити ревизијски доказ у вези са применом рачуноводствених политика, као на пример признавање прихода.

A16. Провера материјалних средстава може обезбедити поуздан ревизијски доказ о њиховом постојању, али не обавезно и доказ о власништву над њима или вредности средстава. Провера појединачних ставки залиха уобичајено се спроводи током посматрања пописа залиха.

Посматрање

A17. Посматрање се састоји од надгледања процеса или поступака које обавља неко друго лице. Пример може бити посматрање пописа залиха који врши особље ентитета, или посматрање спровођења контролних активности. Посматрање може пружити ревизијски доказ о спровођењу процеса или поступка, али је ограничено на одређени временски тренутак, као и чињеницом да само знање да се активности посматрају може утицати на њихово извршавање. Видети ISA 501 за детаљније смернице у вези са посматрањем пописа залиха.

Екстерна потврда

A18. Екстерна потврда представља ревизијски доказ који је ревизор добио као писану изјаву од трећег лица (лица које потврђује) у папирној, електронској или некој другој форми. Поступци екстерног потврђивања су често релевантни за тврдње које се тичу одређених салда на рачуну и

њихових ставки. Међутим, екстерне потврде не треба ограничити само на салда на рачуну. На пример, ревизор може захтевати потврду услова уговора или трансакција које ентитет има са трећим лицима; захтев за потврду може бити тако осмишљен да се тражи потврда да ли су вршене било какве модификације уговора и, уколико је то случај, на које се то детаље односи. Поступци екстерног потврђивања се често користе за прикупљање ревизијских доказа о непостојању одређених услова, на пример, непостојање допуне уговора која може утицати на признавање прихода. Видети ISA 505 за даља упутства.

Рачунска контрола

A19. Рачунска контрола представља проверу рачунске тачности докумената или евиденција. Рачунска контрола се може извршити мануелно или електронским путем.

Поновно извођење

A20. У оквиру поновног извођења, ревизор независно спроводи поступак или контролну активност, која је почетно била извршена у оквиру интерне контроле ентитета.

Аналитички поступци

A21. Аналитички поступци обухватају процену финансијских информација путем анализе вероватних односа између финансијских и нефинансијских података. Аналитички поступци често обухватају истраживање идентификованих флукуација и односа који нису у складу са другим релевантним информацијама, или који одступају од предвиђених износа. Видети ISA 520 за детаљније смернице.

Испитивање

A22. Испитивање представља прибављање финансијских и нефинансијских информација од стручних лица у оквиру или ван ентитета. Испитивање је ревизијски поступак који се интензивно користи током ревизије и често се допуњава другим ревизијским поступцима. Испитивање се спроводи на различите начине, од формалних писаних упита до неформалних усмених питања. Евалуација одговора чини саставни део процеса испитивања.

A23. Одговори на питања могу да пруже ревизору информације које претходно није поседовао или поткрепљујуће ревизијске доказе. Осим тога, одговори могу садржати информације које се значајно разликују од других информација које је ревизор прибавио, на пример у вези са могућношћу руководства да не примени систем контрола. У појединим случајевима, одговори на питања представљају основ за измену постојећих или спровођење додатних ревизијских поступака.

A24. Иако су поткрепљујући докази прибављени путем испитивања често од изузетног значаја, у случају испитивања намера руководства информације које подржавају намере руководства могу бити веома ограничене. У овом случају, знање о претходним активностима руководства у вези са извршавањем планираних активности, о наводима руководства у вези са разлозима избора одређених активности, као и о способности и могућности руководства да спроведе активности у одређеном правцу може обезбедити релевантне информације које поткрепљују доказе прибављене испитивањем.

A25. У вези са појединим питањима, ревизор може сматрати да је неопходно прибавити писане изјаве руководства и ако је прикладно, лица овлашћених за управљање да би потврдио одговоре на усмена испитивања. Видети ISA 580 ради даљих смерница.

Информације које ће се користити као ревизијски докази

Релевантност и поузданост (видети параграф 7)

A26. Као што је наведено у параграфу А1, ревизијски докази обухватају доказе прибављене путем ревизијских поступака спроведених током ревизије и могу обухватати и доказе прибављене из других извора као што су ревизије претходних периода или процедуре контроле квалитета које фирма примењује приликом прихватања нових клијената или наставка односа са постојећим клијентима. Квалитет свих ревизијских доказа је под утицајем релевантности и поузданости информација на којима се заснива.

Релевантност

A27. Релевантност се односи на логичку везу са, или утицај на сврху ревизијског поступка и, где је

то применљиво, тврдњу која се разматра. Релевантност информација које ће се користити као ревизијски докази могу бити под утицајем смера тестирања. На пример, уколико је циљ ревизијског поступка тестирање прецењености података поводом постојања или висине износа обавеза према добављачима, тестирање евидентираних обавеза може бити релевантан ревизијски поступак. С друге стране, када се тестирање врши поводом потцењености постојања или износа обавеза, тестирање евидентираних обавеза не би било релевантно, али тестирање информација у вези са накнадним плаћањима, неплаћеним фактурама, изјавама добављача и неупарених пријема који се не поклапају, може бити релевантно.

A28. Наведени скуп ревизијских поступака може обезбедити ревизијске доказе релевантне за одређене тврдње, али не и за остале. На пример, провером евиденција и докумената који се односе на наплату потраживања након краја периода може се прибавити ревизијски доказ који се тиче постојања и процењене вредности, али не нужно и тачке разграничења. Међутим, прибављање ревизијских доказа у вези са одређеном тврдњом, на пример, о физичком постојању залиха, не може представљати замену за прибављање ревизијских доказа у вези са неком другом тврдњом, на пример о процени вредности залиха. Са друге стране, ревизор често прибавља ревизијске доказе из различитих извора или доказе различите природе који се односе на исту тврдњу.

A29. Тестови контрола су осмишљени за процену оперативне ефикасности контрола у спречавању, или детектовању и исправљању материјално погрешних исказа на нивоу тврдње. Осмишљавање тестова контрола, ради добијања релевантних ревизијских доказа обухвата идентификавање услова (карактеристика или особина) који указују на спровођење контроле, и измена услова што указује на одступање од адекватног спровођења. Ревизор може тестирати присуство или одсуство тих услова.

A30. Поступци суштинског испитивања су осмишљена ради утврђивања материјално погрешних исказа на нивоу тврдње. Они обухватају тестове детаља и суштинске аналитичке поступке. Осмишљавање поступака суштинског испитивања обухвата идентификацију услова релевантних за потребе теста који треба да буду испуњени да би релевантна тврдња била окарактерисана као погрешан исказ.

Поузданост

A31. Поузданост информација које ће се користити као ревизијски докази, а самим тим и ревизијских доказа, зависи од њиховог извора и њихове природе, као и од околности у којима су прибављени, укључујући контроле над припремом и одржавањем где је то релевантно. Зато је уопштавање о поузданости различитих врста ревизијских доказа повезано са значајним изузецима. На пример, докази добијени од независног екстерног извора могу бити непоуздани уколико извор не поседује довољно знање, или стручњак ангажован од стране руководства није објективан. Уз прихватање да постоје изузеци, следећа уопштавања у вези са поузданошћу доказа могу бити корисна:

- докази су поузданији када су добијени из независних екстерних извора;
- интерно генерисани докази су поузданији уколико су повезане интерне контроле које примењује ентитет, укључујући оне које се тичу припреме и одржавања, ефикасне;
- докази које је директно прикупио ревизор (на пример, посматрањем примене контрола) поузданији су од доказа добијених посредно или уз посредовање (на пример, упитима о примени контрола);
- докази су поузданији уколико су у облику докумената, било на папиру, електронском или неком другом медију (на пример, записник сачињен током састанка је поузданији од накнадне усмене изјаве о дискусији и њеним темама);
- докази у форми оригиналних докумената су поузданији од доказа у форми фотокопија и факсимила, или доказа који снимљени у виду филма, у дигиталном формату или на други начин пребачени у електронски формат, чија поузданост зависи од контрола припреме и одржавања.

A32. У ISA 520 се наводе смернице у вези са поузданошћу информација које се користе за потребе осмишљавања аналитичких поступака као што су поступци суштинског испитивања.

A33. У ISA 240 се наводе околности у којима ревизор има разлог да верује да документ није аутентичан или је модификован, а да та модификација није обелодањена ревизору.

Поузданост информација које је доставио стручњак који ради за руководство (видети параграф 8)

A34. За припрему финансијских извештаја ентитета може бити неопходна стручност у области

различитој од рачуноводства или ревизије, као што су актуарска израчунавања, процењивање вредности или инжењерски подаци. Ентитет може запослити или ангажовати стручњаке у овим областима како би добио неопходно стручно мишљење у вези са припремом финансијских извештаја. Непоступање у случајевима када је оваква стручност неопходна повећава ризике од материјално погрешних исказа.

A35. Када су информације које треба да се користе као ревизијски докази припремљене коришћењем резултата рада стручњака који ради за руководство, примењује се захтев из параграфа 8 овог стандарда. На пример, појединац или организација могу поседовати стручно знање о примени модела за процену фер вредности хартија од вредности за које постоји активно тржиште. Уколико појединац или организација користе стручно знање у изради прорачуна које ентитет користи у припреми финансијских извештаја, појединац или организација се сматрају стручњаком који ради за руководство и примењује се параграф 8. Уколико, са друге стране, појединац или организација само достављају листу цена приватних трансакција које иначе нису на располагању ентитету, а које ентитет користи у методама процена, на такве информације примењује се параграф 7 овог ISA уколико се оне користе као ревизијски докази, али то не може да се окарактерише као коришћење резултата рада стручњака који ради за руководство.

A36. Природа, рокови и обим ревизијских поступака у вези са захтевом из параграфа 8 овог ISA, могу бити под утицајем следећих питања:

- Природа и комплексност питања којим се бави стручњак који ради за руководство.
- Ризик материјално погрешних исказа.
- Распољивост алтернативних извора ревизијских доказа.
- Природа, делокруг и циљеви резултата рада стручњака руководства.
- Да ли је стручњак који ради за руководство запослен у ентитету или страна ангажована да пружа релевантне услуге.
- Обим у ком руководство може да користи контролу или утицај над радом стручњака који ради за руководство.
- Да ли стручњак руководства мора да ради у складу са техничким стандардима и другим професионалним захтевима или захтевима привредне гране.
- Природа и обим контрола у ентитету које се тичу рада стручњака који ради за руководство.
- Ревизорово познавање и искуство у области којом се бави стручњак који ради за руководство.
- Ревизорово претходно искуство у вези са радом тог стручњака.

Компетентност, способности и објективност стручњака који ради за руководство (видети параграф 8(а))

A37. Компетентност се односи на природу и ниво стручног знања стручњака који ради за руководство. Способност се односи на могућност стручњака који ради за руководство да примени ту компетентност у одређеним околностима. Фактори који утичу на способност могу обухватати, на пример, географску локацију и располољивост времена и ресурса. Објективност се односи на могуће ефекте предубеђења, сукоба интереса или утицаја других особа на професионално или пословно расуђивање стручњака који ради за руководство. Компетентност, способности и објективност стручњака који ради за руководство, и све контроле у ентитету које се тичу његовог рада су значајни фактори у вези са поузданошћу информација које пружа стручњак који ради за руководство.

A38. Информације у вези са компетентношћу, способностима и објективношћу стручњака који ради за руководство могу потицати из различитих извора, као што су:

- Лично искуство у вези са претходним радом стручњака.
- Разговори са стручњаком.
- Разговори са другим особама којима је познат рад стручњака.
- Познавање квалификација стручњака, чланство у професионалном телу или привредном удружењу, лиценца за обављање посла, или други видови екстерног признавања.
- Штампани радови и књиге које је написао стручњак.
- Стручњак ангажован од стране ревизора, уколико га има, који помаже ревизору у

прикупљању довољно адекватних ревизијских доказа који се односе на информације које је доставио стручњак који ради за руководство.

A39. Питања која су релевантна за процену компетентности, способности и објективности стручњака руководства су: да ли рад стручњака подлеже техничким стандардима или другим професионалним захтевима или захтевима привредне гране, на пример, као што су етички стандарди и други професионални захтеви или захтеви привредне гране којима подлежу чланови, стандарди акредитације институције која издаје лиценце, или захтеви који су обавезни у складу са законом и регулативом.

A40. Друга питања која могу бити релевантна су:

- Релевантност компетентности стручњака који ради за руководство у вези са питањима за које ће се користити резултати рада стручњака, укључујући области специјалности у пољу рада стручњака. На пример, одређени статистичар осигуравајућег друштва може бити специјализован за осигурање имовине и несрећног случаја, али имати ограничено знање у вези са обрачуном пензија.
- Компетентност стручњака који ради за руководство у вези са релевантним рачуноводственим захтевима као што је, на пример, познавање претпоставки и метода, укључујући моделе где је то применљиво, који су у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања.
- Да ли неочекивани догађаји, промене у условима, или ревизијски докази добијени као резултат ревизијских поступака, указују на то да би можда било неопходно поново размотрити првобитну процену компетентности, способности и објективности стручњака који ради за руководство како ревизија тече.

A41. Широки спектар околности може да угрози објективност, на пример, претње по основу личног интереса, заступања, дугогодишњег познавања, самоконтроле и застрашивања. Мере заштите могу да умање те претње, а могу да их поставе или екстерне структуре (на пример, професија стручњака који ради за руководство, закон или регулатива), или окружење стручњака који ради за руководство (на пример, политике и поступци контроле квалитета).

A42. Иако мере заштите не могу да елиминишу све претње објективности стручњака руководства, претње попут застрашивања могу бити од мањег значаја за стручњака који је ангажован од стране ентитета него за онога који је запослен у ентитету, а ефективност мера заштите, као што су политике и поступци контроле квалитета, може бити већа. Будући да ће претња објективности у случају запосленог у ентитету увек постојати, стручњак који је запослен у ентитету се не може сматрати објективнијим него други запослени у том ентитету.

A43. Приликом процене објективности стручњака ангажованог од стране ентитета може бити релевантно да се разговара са руководством и тим стручњаком о свим интересима и односима које могу представљати претњу објективности стручњака, као и о свим применљивим мерама заштите, укључујући професионалне захтеве који се односе на стручњака; као и да процене да ли су мере заштите адекватне. Интереси и односи који могу створити претње обухватају:

- Финансијске интересе.
- Пословне и личне односе.
- Пружање осталих услуга.

Стицање разумевања резултата рада стручњака који ради за руководство (видети параграф 8(б))

A44. Разумевање резултата рада стручњака који ради за руководство подразумева разумевање релевантне области стручности. Разумевање релевантне области стручности се може стећи у вези са ревизоровом одлуком о томе да ли ревизор има стручно знање да процени рад стручњака који ради за руководство, и да ли је ревизору за ове потребе неопходан стручњак ангажован од стране ревизора.

A45. Аспекти који се тичу поља рада стручњака који ради за руководство, а који су релевантни за ревизорово разумевање могу обухватати следеће:

- Да ли поље којим се бави стручњак укључује области које су релевантне за ревизију.

- Да ли се примењују неки професионални или други стандарди, и законски и регулаторни захтеви.
- Које претпоставке и методе користи стручњак који ради за руководство, и да ли су оне опште прихваћене у његовој стручној области, као и да ли су адекватне за потребе финансијског извештавања.
- Природу интерних и екстерних података или информација које користи стручњак ангажован од стране ревизора.

A46. У случају стручњака кога је ангажовао ентитет, обично ће постојати писмо о ангажовању или споразум у писаној форми између ентитета и стручњака. Евалуација тог споразума у циљу разумевања резултата рада стручњака који ради за руководство може помоћи ревизору у утврђивању адекватности следећих ставки за потребе ревизора:

- Природа, обим и циљеви рада стручњака;
- Улоге и одговорности руководства и тог стручњака; и
- Природа, рокови и обим комуникације између руководства и стручњака, укључујући форму свих извештаја које треба да достави стручњак.

A47. У случају да је стручњак руководства запослен у ентитету, мање је вероватно да ће постојати било какав споразум у писаном облику. Испитивање стручњака и других чланова руководства је можда најадекватнији начин да ревизор стекне неопходно разумевање.

Евалуација адекватности резултата рада стручњака који ради за руководство (видети параграф 8(ц))

A48. Разматрања приликом евалуације адекватности резултата рада стручњака који ради за руководство као ревизијских доказа за релевантне тврдње могу укључивати следеће:

- Релевантност и разумност налаза или закључака стручњака, њихова усаглашеност са другим ревизијским доказима, и да ли су они адекватно представљени у финансијским извештајима;
- Ако резултати рада стручњака укључују коришћење значајних претпоставки и метода, релевантност и разумност тих претпоставки и метода; и
- Ако резултати рада стручњака укључују значајно коришћење изворних података, релевантност, потпуност и тачност тих изворних података.

Информације које генерише ентитет, а користе се за потребе ревизора (видети параграф 9(а)-(б))

A49. Како би ревизор прибавио поуздане ревизијске доказе, информације које је генерисао ентитет, а које се користе за спровођење ревизијских поступака, морају бити довољно потпуне и тачне. На пример, ефективност ревизије прихода коришћењем стандардних цена на евиденцију о обиму продаје је под утицајем информација о ценама и комплетности и тачности података о обиму продаје. Слично томе, уколико ревизор планира да тестира популацију (на пример, плаћања) на одређену карактеристику (на пример, ауторизацију), резултати теста ће бити мање поуздани уколико популација из које су изабране ставке за тестирање није потпуна.

A50. Прикупљање ревизијских доказа о тачности и потпуности ових информација може се обављати истовремено са ревизијским поступцима који се примењују на те информације, када је прикупљање тих ревизијских доказа саставни део самог ревизијског поступка. У другим ситуацијама, ревизор може прибавити ревизијске доказе о тачности и потпуности ових информација тестирањем контрола у вези са припремом и одржавањем информација. У неким ситуацијама, међутим, ревизор може утврдити да су потребни додатни ревизијски поступци.

A51. У неким случајевима, ревизор може намеравати да користи информације које генерише ентитет за друге потребе ревизије. На пример, ревизор може намеравати да искористи мере перформанси ентитета за потребе аналитичких поступака, или да искористи информације ентитета за потребе надзорних активности, као што су извештаји функције интерне ревизије. У таквим случајевима, адекватност прибављених ревизијских доказа је условљена чињеницом да ли су информације довољно прецизне или детаљне за потребе ревизора. На пример, мере перформанси које користи руководство можда нису довољно прецизне да би се открили материјално погрешни искази.

Одабир ставки за тестирање у циљу прибављања ревизијских доказа (видети параграф 10)

A52. Ефективан тест пружа адекватне ревизијске доказе у мери у којој ће, у комбинацији са другим ревизијским доказима који су прибављени или треба да буду прибављени, они бити довољни за

потребе ревизора. Приликом одабира ставки за тестирање, ревизор треба да, у складу са параграфом 7, утврди релевантност и поузданост информација које ће се користити као ревизијски докази; други аспект ефективности (довољности) је разматрање које ставке одабрати за тестирање. Начини који су на располагању ревизору приликом одабира ставки за тестирање обухватају:

- (а) избор свих ставки (100%-но испитивање),
- (б) избор одређених ставки,
- (ц) ревизијско узорковање.

Примена једног или комбинације више ових начина може бити одговарајућа у зависности од конкретних околности као што је, на пример, ризик од материјално погрешног исказа у вези са тврдњом која се тестира, али и практичност и ефикасност различитих начина.

Избор свих ставки

A53. Ревизор може да одлучи да је најбоље да испита укупну популацију ставки које чине неку класу трансакција или салдо на рачуну (или једне групе у оквиру те популације). 100%-но испитивање је мало вероватно када се ради о провери контрола. Међутим, оно је много чешће код поступака детаљне провере. На пример, 100%-но испитивање може бити оправдано када се, на пример:

- Популација састоји од малог броја ставки високе вредности;
 - Када постоји значајан ризик, а други начини не пружају довољан и адекватан ревизијски доказ;
- или
- Када репетитивна природа процеса обрачуна који се обавља аутоматски уз помоћ информационог система чини 100%-но испитивање исплативим.

Избор одређених ставки

A54. Ревизор може да одлучи да одабере специфичне ставке из популације на основу фактора као што су разумевање ентитета, ризик од материјално погрешног исказа и карактеристике популације која се тестира. Избор специфичних ставки на бази расуђивања је подложен ризику некоришћења узорка. Избор специфичних ставки укључује:

- *Кључне ставке или ставке велике вредности.* Ревизор може да одлучи да одабере специфичне ставке из популације зато што оне имају високу вредност, или друге карактеристике, на пример, ставке које су сумњиве, неуобичајене, посебно подложне ризику или код којих су раније налажене грешке.
- *Све ставке преко одређене вредности.* Ревизор може да одлучи да испита ставке чија је вредност изнад одређеног износа, како би проверио велики део укупне вредности класе трансакција или салда рачуна.
- *Ставке из којих се добија информација.* Ревизор може да испитује ставке како би прибавио информације о питањима као што су природа ентитета и природа трансакција.

A55. Иако примена селективног испитивања специфичних ставки из којих се састоји класа трансакција или салдо на рачуну може бити ефикасан начин за прибављање ревизијског доказа, она не представља ревизијско узорковање. Резултати примењених ревизијских поступака на ставке одабране на тај начин се не могу пројектовати на укупну популацију; у складу са тим, селективно испитивање конкретних ставки не пружа ревизијске доказе о остатку популације.

Ревизијско узорковање

A56. Ревизијско узорковање је осмишљено како би се омогућило доношење закључака о целој популацији на основу узорка који се тестира. О ревизијском узорковању се шире расправља у ISA 530.

Недоследност ревизијских доказа или сумња у њихову поузданост (видети параграф 11)

A57. Прикупљање ревизијских доказа из различитих извора или доказа различите природе може да укаже на то да појединачна ставка ревизијског доказа није поуздана, као што је случај када ревизијски доказ добијен из једног извора није у сагласности са оним који је добијен из другог. Ово може бити случај када, на пример, одговори добијени од лица овлашћених за управљање како би се поткрепили одговори од руководства нису у складу са одговорима руководства. ISA 230 обухвата захтеве који се тичу специфичне документације у случајевима када је ревизор

идентификовао информације које нису у складу са ревизоровим финалним закључком у вези са важним питањем

ISA 315 (ревидиран), *Идентификовање и процена ризика материјално погрешних исказа путем разумевања ентитета и његовог окружења*

ISA 570 (ревидиран), *Начело сталности*

ISA 520, *Аналитички поступци*

ISA 200 *Свеобухватни циљеви независног ревизора и спровођење ревизије у складу са Међународним стандардима ревизије*

ISA 330, *Ревизорски одговор на процењене ризике*

ISA 315 (ревидиран), параграф 9.

ISA 200, параграф 5.

ISA 330, параграф 26.

ISA 330, параграф А35.

ISA 501, *Ревизијски доказ-специфична разматрања за одабране позиције*

ISA 505, *Екстерне потврде*

ISA 580, *Писане изјаве*

ISA 520, параграф 5(а).

ISA 240, *Одговорност ревизора за разматрање криминалних радњи и ревизији финансијских извештаја*, параграф 13.

ISA 620, *Коришћење резултата рада стручњака ангажованог од стране ревизора*, параграф 7

ISA 530, *Ревизијско узорковање*

ISA 230, *Ревизијска документација*, параграф 11.