

# МЕЂУНАРОДНИ СТАНДАРД РЕВИЗИЈЕ 610

(ревидиран 2013. године)

## КОРИШЋЕЊЕ РЕЗУЛТАТА РАДА ИНТЕРНИХ РЕВИЗОРА

(Стандард важи за ревизију финансијских извештаја за периоде који се завршавају 15. децембра, 2014. године или касније.)

### САДРЖАЈ

Параграф

#### Увод

Делокруг овог ISA	1-5	
Однос између ISA 315 (ревидиран) и ISA 610 (ревидиран)		6-10
Одговорност екстерног ревизора за ревизију	11	
Датум ступања на снагу	12	

**Циљеви** 13

**Дефиниције** 14

#### Захтеви

Одређивање да ли, у којим областима и у ком степену користити резултате рада функције интерне ревизије	15-20	
Коришћење резултата рада функције интерне ревизије		21-25
Одређивање да ли, у којим областима и до које мере може да се користи директна помоћ интерних ревизора	26-32	
Коришћење директне помоћи интерних ревизора	33-35	
Документација	36-37	

#### Примена и остала објашњења

Дефиниција функције интерне ревизије	A1 – A4	
Одређивање да ли, у којим областима и у ком степену користити резултате рада функције интерне ревизије	A5-A23	
Коришћење резултата рада функције интерне ревизије		A24-A30
Одређивање да ли, у којим областима и до које мере може да се користи директна помоћ интерних ревизора	A31-A39	
Коришћење директне помоћи интерних ревизора .....		A40-A41

Међународни стандард ревизије (ISA) 610 (ревидиран 2013), *Коришћење резултата рада интерних ревизора* треба тумачити у контексту ISA 200, *Општи циљеви независног ревизора и спровођење ревизије у складу са међународним стандардима ревизије.*

#### Увод

##### Делокруг овог ISA

- Овај Међународни стандард ревизије (ISA) бави се одговорностима које екстерни ревизор има ако користи резултате рада интерних ревизора. То укључује (а) коришћење резултата рада функције интерне ревизије приликом прибављања ревизијских доказа и (б) коришћење директне помоћи интерних ревизора под руководством, надзором и уз преглед екстерног ревизора.
- Овај ISA се не примењује ако ентитет нема функцију интерне ревизије. (видети параграф А2).
- Ако ентитет има функцију интерне ревизије, захтеви у овом стандарду који се односе на коришћење рада те функције се не примењују ако:
  - Одговорности и активности функције нису релевантне за ревизију; или
  - На основу ревизоровог прелиминарног разумевања функције интерне ревизије стеченог као резултат поступака спроведених у складу ISA 315 (ревидиран) екстерни ревизор не очекује да користи резултате рада функције за прибављање ревизијских доказа.У овом стандарду не постоји захтев да екстерни ревизор користи рад функције интерне ревизије да би модификовао природу или време, или умањио обим ревизијских поступака; то остаје одлука екстерног ревизора приликом одређивања опште ревизијске стратегије.
- Даље, захтеви наведени у овом стандарду који се односе на директну помоћ се не примењују ако екстерни ревизор не планира да користи директну помоћ интерних ревизора.
- У неким правним системима, може постојати законска или регулаторна забрана или ограничење које се односи на екстерног ревизора у погледу коришћења резултата рада функције

интерне ревизије или коришћења директне помоћи интерних ревизора. Међународни стандарди ревизије немају приоритет у односу на законе или регулативу који уређују област ревизије и финансијског извештавања<sup>a</sup>. Такве забране или ограничења стога неће спречити екстерног ревизора у постизању усклађености са Међународним стандардима ревизије (видети параграф A31).

#### **Однос између ISA 315 (ревидиран) и ISA 610 (ревидиран 2013. године)**

6. Многи ентитети успостављају функцију интерне ревизије као део структуре интерне контроле и управљања. Циљеви и делокруг функције интерне ревизије, природа њених одговорности и њен статус у организацији, укључујући овлашћења и одговорност функције, значајно варирају и зависе од величине и структуре ентитета и захтева руководства и, када је то применљиво, лица овлашћених за управљање.

7. ISA 615 (ревидиран) се бави тиме како знање и искуство функције интерне ревизије могу да обезбеде информације за екстерног ревизора за сврху разумевања ентитета и његовог окружења као и процене ризика од материјално погрешног исказа. ISA 315 (ревидиран) такође садржи објашњења како ефективна комуникација између екстерних и интерних ревизора ствара окружење у ком екстерни ревизор може да добије информације о значајним питањима која могу да утичу на рад екстерног ревизора.

8. У зависности од тога да ли статус функције интерне ревизије у организацији и релевантне политике и процедуре адекватно подржавају објективност интерних ревизора, нивоа компетентности функције интерне ревизије и да ли функција примењује систематичан и дисциплинован приступ, екстерни ревизор може да користи резултате рада функције интерне ревизије на конструктиван и комплементаран начин. Овај стандард се бави одговорностима екстерног ревизора када, на основу прелиминарног разумевања функције интерне ревизије стеченог као резултат поступака извршених у складу са ISA 315 (ревидиран), екстерни ревизор очекује да користи резултате рада функције интерне ревизије као део прибављених ревизијских доказа<sup>a</sup>. Таквим коришћењем рада функције интерне ревизије модификује се природа и време или се умањује обим ревизијских процедура које директно врши екстерни ревизор.

9. Поред тога, овај стандард се такође бави одговорностима екстерног ревизора ако се разматра коришћење директне помоћи интерних ревизора под руководством, надзором и уз преглед екстерног ревизора.

10. У ентитету могу постојати појединци који врше поступке сличне онима које врши функција интерне ревизије. Међутим, ако их не спроводи објективна и компетентна функција која примењује систематичан и дисциплинован приступ, укључујући контролу квалитета, такви поступци се сматрају интерним контролама и прибављање доказа о ефективности тих контрола је један од одговора ревизора на процењене ризике у складу са ISA 330.

#### **Одговорност екстерног ревизора за ревизију**

11. Екстерни ревизор сноси искључиву одговорност за изражено ревизијско мишљење, а та одговорност се не умањује ако екстерни ревизор користи резултате рада функције интерне ревизије или директне помоћи интерних ревизора на ангажовању. Иако они могу да врше поступке који су слични поступцима које врши екстерни ревизор, ни функција интерне ревизије нити интерни ревизор нису независни од ентитета, што је захтев који се односи на екстерног ревизора у ревизији финансијских извештаја у складу са ISA 200. У овом стандарду су стога дефинисани услови који треба да се испуне да би екстерни ревизор користио резултате рада интерних ревизора. Такође су дефинисани и неопходне активности које се спроводе да би се прибавило довољно адекватних доказа да су резултати рада функције интерне ревизије или директне помоћи интерних ревизора адекватни за сврхе ревизије. Ови захтеви су осмишљени да би се обезбедио оквир за просуђивање екстерног ревизора у вези са коришћењем рада интерних ревизора како би се спречило претерано или непотребно коришћење тог рада.

#### **Датум ступања на снагу**

12. Овај стандард важи за ревизију финансијских извештаја за периоде који завршавају 15. децембра, 2014. године или касније.

#### **Циљеви**

13. Циљеви екстерног ревизора, када ентитет има функцију интерне ревизије и када интерни ревизор очекује да користи резултате рада те функције да би модификовао природу или време, или умањио обим ревизијских поступака које директно спроводи екстерни ревизор или када користи директну помоћ интерних ревизора:

- (а) Одређивање да ли се могу користити резултати рада интерних ревизора или директна помоћ интерних ревизора и ако могу, у ком обиму;  
И када донесе ту одлуку
- (б) У случају коришћења резултата рада функције интерне ревизије, одређивање да ли су ти резултати адекватни за потребе ревизије; и
- (ц) У случају коришћења директне помоћи интерних ревизора, адекватно руковођење, надзор и преглед њиховог рада.

### **Дефиниције**

14. За потребе овог стандарда, наведени појмови имају следеће значење:

- (а) Функција интерне ревизије – Функција ентитета која врши активности пружања уверавања и консултовања осмишљене у циљу процене и унапређења ефикасности управљања, управљања ризиком и процеса интерне контроле (видети параграфе А1-А4)
- (б) Директна помоћ – Коришћење интерних ревизора за вршење ревизијских поступака под руководством, надзором и прегледом екстерног ревизора.

### **Захтеви**

#### **Одређивање да ли, у којим областима и у ком степену користити резултате рада интерних ревизора**

##### *Процена функције интерне ревизије*

15. Екстерни ревизор одређује да ли резултати рада функције интерне ревизије могу да се користе за сврхе ревизије тако што процењује следеће:
- (а) Мери у којој статус функције интерне ревизије у организацији и релевантне политике и процедуре подржавају објективност интерних ревизора (видети параграфе А5 – А9)
- (б) Ниво компетентности функције интерне ревизије (видети параграфе А5 – А9)
- (в) Да ли функција интерне ревизије примењује систематичан и дисциплинован приступ, укључујући контролу квалитета.
16. Екстерни ревизор не користи резултате рада функције интерне ревизије за сврхе ревизије ако одреди да:
- (а) Статус функције интерне ревизије у организацији и релевантне политике и процедуре адекватно не подржавају објективност интерних ревизора
- (б) Функција интерне ревизије није довољно компетентна
- (в) Функција интерне ревизије не примењује систематичан и дисциплинован приступ, укључујући контролу квалитета (видети параграфе А12 – А14)

##### *Одређивање природе и обима рада*

##### *функције интерне ревизије који може да се користи*

17. Као основа за одређивање области и обима у ком резултати рада функције интерне ревизије могу да се користе, интерни ревизор разматра природу и обим рада планираног или извршеног од стране функције интерне ревизије и његову релевантност у односи на општу стратегију екстерног ревизора и план ревизије (видети параграфе А15 – А17)
18. Екстерни ревизор врши сва значајна просуђивања у ревизијском ангажовању и, у циљу спречавања непотребног коришћења рада функције интерне ревизије, планираће да у мањој мери користи рад функције и да у већој мери директно врши рад: (видети параграфе А15 – А17)
- (а) Више просуђивања се примењује:
- (i) При планирању и спровођењу релевантних ревизијских поступака; и
- (ii) За процењивање прикупљених ревизијских доказа (видети параграфе А18 – А19)
- (б) Што је већи процењени ризик од материјално погрешног исказа на нивоу тврдње, уз посебно разматрање ризика који су окарактерисани као значајни (видети параграфе А20 – А22)
- (ц) Што мање статус функције интерне ревизије у организацији и релевантне политике и процедуре подржавају објективност интерних ревизора, и
- (д) Што је нижи степен компетентности функције интерне ревизије.
19. Интерни ревизор такође процењује да ли би, збирно гледајући, коришћење резултата рада функције интерне ревизије до мере у којој је то планирано, и даље за резултат има значајно учешће екстерног ревизора у ревизији, имајући у виду искључиву одговорност екстерног ревизора за изражено ревизијско мишљење (видети параграфе А15 – А22)
20. Екстерни ревизор, у оквиру комуникације са лицима овлашћеним за управљање у вези са

планираним делокругом и временом ревизије у складу са ISA 260 (ревидиран)· обавештава ова лица о томе како екстерни ревизор планира да користи рад функције интерне ревизије (видети параграф A23).

### **Коришћење резултата рада функције интерне ревизије**

21. Ако екстерни ревизор планира да користи рад функције интерне ревизије, екстерни ревизор дискутује о томе са функцијом што представља основу за координацију њихових респективних активности (видети параграфе A24 – A26).

22. Екстерни ревизор чита извештаје функције интерне ревизије у вези са радом функције који екстерни ревизор планира да користи у циљу стицања разумевања природе и обима извршених ревизијских поступака и повезаних налаза.

23. Екстерни ревизор спроводи одговарајуће ревизијске поступке на укупним резултатима рада функције интерне ревизије које планира да користи, у циљу одређивања њихове адекватности за сврхе ревизије, укључујући одређивање:

(а) Да ли је рад функције адекватно планиран, извршен, надзиран, прегледан и документован;

(б) Да ли је прибављено довољно адекватних доказа који омогућују функцији да донесе разумне закључке; и

(ц) Да су донети закључци примерени околностима и да су извештаји припремљени од стране функције доследни резултатима извршеног рада. (видети параграфе A27 – A30)

24. На природу и обим ревизијских поступака екстерног ревизора могу да утичу ревизорове процене:

(а) Нивоа примењеног просуђивања;

(б) Процењеног ризика од материјално погрешног исказа;

(ц) Мере у којој статус функције интерне ревизије у организацији и релевантне политике и процедуре подржавају објективност интерних ревизора; и

(д) Нивоа компетентности функције.

25. Екстерни ревизор такође процењује да ли су прикладни закључци екстерног ревизора у погледу функције интерне ревизије у вези са параграфом 13 овог стандарда и одређивања природе и обима рада функције за сврхе ревизије из параграфа 16 – 17 овог стандарда.

### **Одређивање да ли, у којим областима и до које мере може да се користи директна помоћ интерних ревизора**

*Одређивање да ли може да се користи директна помоћ интерних ревизора за сврхе ревизије*

26. Могу постојати закони или регулатива који онемогућавају ревизора да користи директну помоћ интерних ревизора. У том случају не примењују се параграфи 27-35 и 37. (видети параграф A31).

27. Ако не постоје закони или регулатива који онемогућавају ревизора да користи директну помоћ интерних ревизора, и екстерни ревизор планира да користи директну помоћ интерних ревизора у раду на ревизији, екстерни ревизор процењује постојање и значај претњи по објективност и степен оспособљености интерних ревизора чија ће помоћ бити коришћена. Процена постојања и значаја претњи по објективност интерних ревизора чија ће помоћ бити коришћена укључују постављање упита интерним ревизорима у вези са интересима и односима који могу да угрозе њихову независност (видети параграфе A32-A34).

28. Екстерни ревизор неће користити директну помоћ интерног ревизора ако:

(а) Постоји значајна претња објективности интерног ревизора; или

(б) Интерни ревизор није у довољној мери оспособљен за вршење потребних активности.

(видети параграфе A32-A34).

*Одређивање природе и обима рада који може да се додели интерним ревизорима који пружају директну помоћ*

29. Приликом одређивања природе и обима рада који може да се додели интерном ревизору и природе, времена и обима руководства, надзора и прегледа који је адекватан датим околностима, екстерни ревизор разматра:

(а) Обим просуђивања које је укључено у:

(i) Планирање и вршење релевантних ревизијских поступака; и

(ii) Процену прикупљених ревизијских доказа;

(б) Процењени ризик материјално погрешног исказа; и

(ц) Своју процену постојања и значаја претњи по независност и ниво стручности интерних

ревизора који ће пружати директну помоћ (видети параграфе A35-A39).

30. Екстерни ревизор неће користити директну помоћ интерних ревизора за вршење поступака који:

(а) Укључују доношење значајних судова о ревизији (видети параграф A19).

(б) Се односе на виши процењени ризик материјално погрешног исказа када постоје значајна ограничења просуђивања у извођењу релевантних ревизијских поступака или процене прикупљених ревизијских доказа (видети параграф A38)

(ц) Се односе на резултате рада у ком су учествовали интерни ревизори и које је функција интерне ревизије већ саопштила или ће тек саопштити руководству; или

(д) Се односе на одлуке које доноси екстерни ревизор у складу са овим стандардом у вези са функцијом интерне ревизије и коришћењем њеног рада или директне помоћи. (видети параграфе A35-A39)

31. Након што је адекватно проценио да ли и до које мере може да се користи директна помоћ интерних ревизора, екстерни ревизор ће, у склопу саопштавања планираног делокруга и времена ревизије у складу са ISA 26<sup>0</sup> лицима овлашћеним за управљање, саопштити природу и обим планираног коришћења директне помоћи интерних ревизора у циљу постизања међусобног разумевања да та употреба није претерана у околностима датог ангажовања. (видети параграф A39)

32. Екстерни ревизор процењује да ли би, укупно гледајући, коришћење директне помоћи интерних ревизора у мери у којој је то планирано, заједно са планираним коришћењем функције интерне ревизије, за резултат исто довело до тога да екстерни ревизор у довољној мери учествује у ревизији, у смислу искључиве одговорности екстерног ревизора за изражено ревизијско мишљење.

#### **Коришћење директне помоћи интерних ревизора**

33. Пре коришћења директне помоћи интерних ревизора за сврхе ревизије, екстерни ревизор:

(а) Прибавља писану сагласност овлашћеног представника ентитета да ће интерним ревизорима бити дозвољено да извршавају инструкције екстерног ревизора и да се ентитет неће мешати у активности који интерни ревизор врши за екстерног ревизора; и

(б) Прибавља писану сагласност интерних ревизора да ће држати у тајности одређена питања према инструкцијама екстерног ревизора и да ће обавестити екстерног ревизора о свим претњама по њихову објективност.

34. Екстерни ревизор управља, надзире и врши преглед рада који врше интерни ревизори на ангажовању у складу са ISA 22<sup>0</sup>. У том смислу:

(а) На природу, време и обим управљања, надзора и прегледа утиче чињеница да интерни ревизори нису независни од ентитета, као и резултати процене фактора из параграфа 29 овог стандарда; и

(б) Поступци прегледа укључују и проверу основних ревизијских доказа да би се упоредили са одређеним резултатима рада интерних ревизора.

Управљање, надзор и преглед рада интерног ревизора од стране екстерног ревизора треба да буду довољни у тој мери да екстерни ревизор буде задовољан да су интерни ревизори прибавили довољно адекватних ревизијских доказа који поткрепљују закључке изведене на основу тог рада.

35. Приликом управљања, надзора и прегледа рада интерног ревизора, екстерни ревизор треба да пази на све показатеље да процене екстерног ревизора из параграфа 27 више нису прикладне.

#### **Документација**

36. Уколико екстерни ревизор користи резултате рада функције интерне ревизије, екстерни ревизор у ревизијску документацију укључује следеће:

(а) Процену:

(i) Да ли статус функције интерне ревизије у организацији и релевантне политике и процедуре адекватно подржавају објективност интерних ревизора;

(ii) Нивоа компетентности функције; и

(iii) Да ли функција примењује систематичан и дисциплинован приступ, укључујући контролу квалитета;

(б) Природу и обим коришћеног рада, као и основу за ту одлуку; и

(ц) Ревизијске поступке извршене од стране екстерног ревизора у циљу процене адекватности извршеног рада.

37. Ако екстерни ревизор користи директну помоћ интерних ревизора у раду на ревизији, екстерни

ревизор у ревизијску документацију укључује:

- (а) Процену постојања и значај претњи по објективност интерних ревизора и степен оспособљености интерних ревизора који су пружили директну помоћ;
- (б) Основа за одлуке у вези са природом и обимом рада извршеног од стране интерних ревизора;
- (ц) Ко је вршио преглед извршеног рада, датум и обим тог прегледа у складу са ISA 230;
- (д) Писана сагласност добијена од овлашћеног представника ентитета и интерних ревизора у складу са параграфом 33 овог стандарда; и
- (е) Радни папири припремљени од стране интерних ревизора који су пружили директну помоћ у ревизијском ангажовању.

\* \* \*

## **Примена и остала објашњења**

### **Дефиниција функције интерне ревизије**

(видети параграфе 2, 14(а))

A1. Циљеви и делокруг функције интерне ревизије обично укључују активности на пружању уверавања и активности консултовања осмишљене у циљу процене и унапређења ефективности процеса управљања ентитетом, управљања ризиком и интерне контроле као што су следеће:

*Активности које се односе на управљање*

- Функција интерне ревизије може оценити процес управљања у остварењу циљева везаних за етику и вредности, управљање перформансама, одговорност, саопштавање информација које се тичу изложености ризику и контрола у одговарајућим областима организације и успешну комуникацију између лица овлашћених за управљање, екстерних и интерних ревизора и руководства.

*Активности које се односе на управљање ризиком*

- Функција интерне ревизије може помоћи организацији кроз идентификовање и оцењивање значајних изложености ризику, доприносећи тако унапређењу система управљања ризиком и система контроле (укључујући ефективност процеса финансијског извештавања).

*Активности које се односе на интерну контролу*

- Функцији интерне ревизије може бити додељена одговорност за преглед контрола, праћење њиховог функционисања и давање препорука за њихово унапређење. На тај начин, функција интерне ревизије пружа уверавање о контролама. На пример, функција интерне ревизије може да планира и врши тестирање или друге поступке с циљем пружања уверавања руководству и лицима овлашћеним за управљање у вези са осмишљавањем, имплементацијом и оперативном ефикасношћу интерних контрола, укључујући оне које су релевантне за ревизију.
- Испитивање финансијских и пословних информација. Функцији интерне ревизије може бити додељено да врши преглед метода коришћених за идентификовање, одмеравање, класификовање и извештавање финансијских и пословних информација и за посебна испитивања појединачних ставки, укључујући детаљне провере трансакција, салда и поступака.
- Преглед пословних активности. Функцији интерне ревизије може бити додељен преглед економичности, ефикасности и ефективности пословних активности, укључујући и нефинансијске активности ентитета.

- Преглед усклађености са законима и регулативом. Функцији интерне ревизије може бити додељено да изврши преглед усклађености са законима, регулативом и осталим екстерним захтевима, са политикама и упутствима руководства и другим интерним захтевима.

A2. Активности сличне онима које врши функција интерне ревизије могу да врше и другачије назване функције унутар ентитета. Неке или све активности функције интерне ревизије могу да се повере екстерним трећим странама које пружају релевантне услуге. Ни назив функције нити то да ли је врши ентитет или екстерна страна која пружа услуге нису једини фактори који одређују да ли екстерни ревизор може да користи резултате рада функције. Оно што је релевантно је природа тих активности; мера у којој статус функције унутар организације и релевантне политике и процедуре подржавају објективност интерних ревизора; компетентност; и систематичан и дисциплинован приступ који примењује функција. Референце у овом стандарду на рад функције интерне ревизије обухватају и релевантне активности других функција или трећих страна које пружају услуге које имају ове карактеристике.

A3. Поред тога, лица која су део ентитета и која имају пословне и руководеће дужности и одговорности које нису део функције интерне ревизије, најчешће се срећу са претњама по

објективност које онемогућавају да се посматрају као део функције интерне ревизије за сврхе овог стандарда иако они могу да врше контролне активности које могу да се тестирају у складу са ISA 330. Из тог разлога, надзор контрола који врши „власник“ – руководиоца не може да се сматра еквивалентним функцији интерне ревизије.

A4. Иако се циљеви функције интерне ревизије ентитета и екстерног ревизора разликују, функција може да врши ревизијске поступке који су слични поступцима које врши екстерни ревизор приликом ревизије финансијских извештаја. У таквом случају, екстерни ревизор може да користи функцију у сврхе ревизије на један или више наведених начина:

- За прибављање информација које су релевантне за процену ризика од материјално погрешног исказа услед грешке или криминалне радње. У том смислу, ISA 315 (ревидиран) захтева да екстерни ревизор стекне разумевање природе одговорности функције интерне ревизије, њеног статуса унутар организације и планираних или извршених активности, те да постави упите одговарајућим лицима која су део функције интерне ревизије (ако ентитет има такву функцију); или
- Ако не постоје законске или регулаторне забране или ограничења, екстерни ревизор, након адекватне процене, може да одлучи да користи резултате рада функције интерне ревизије током датог периода како би делимично заменио ревизијске доказе које директно прибавља екстерни ревизор.

Уз то, осим ако није забрањено или до одређене мере ограничено законом или регулативом, екстерни ревизор може да користи интерне ревизоре да врше ревизијске поступке под руководством, надзором и уз преглед екстерног ревизора (што се у овом стандарду назива „директна помоћ“).

**Одређивање да ли, у којим областима и у ком степену користити резултате рада функције интерне ревизије**

*Процена функције интерне ревизије*

Објективност и компетентност (видети параграфе 15(а)-(б))

A5. Екстерни ревизор примењује професионално просуђивање приликом одређивања да ли рад функције интерне ревизије може да се користи у сврхе ревизије као и природе и обима у ком резултати рада функције интерне ревизије могу да се користе у датим околностима.

A6. Мера у којој статус функције интерне ревизије у организацији и релевантне политике и процедуре подржавају објективност интерних ревизора и ниво компетентности функције су од посебне важности за одређивање да ли да се користе резултати рада функције, и у случају позитивне одлуке, природу и обим коришћења резултата рада функције у складу са околностима.

A7. Објективност се односи на могућност вршења ових задатака без пристрасности, сукоба интереса или непримереног утицаја које утичу на професионално просуђивање. Фактори који могу да утичу на процену екстерног ревизора укључују следеће.

- Да ли статус функције интерне ревизије у организацији, укључујући овлашћења и одговорност функције, подржава могућност функционисања без пристрасности, сукоба интереса или негативног утицаја које утичу на професионално просуђивање. На пример, да ли функција интерне ревизије подноси извештаје лицима овлашћеним за управљање или лицу са адекватним овлашћењима, или ако функција подноси извештаје руководству, да ли има директан приступ лицима овлашћеним за управљање.
- Да ли је функција интерне ревизије ослобођена евентуалних сукобљених одговорности, на пример, да ли има руководеће или пословне одговорности или обавезе које нису у склопу функције интерне ревизије.
  - Да ли лица овлашћена за управљање надзиру доношење одлука у вези са запошљавањем лица која су део функције интерне ревизије, на пример, да ли одређују одговарајућу политику за обрачун накнада.
  - Да ли постоје евентуална ограничења функције интерне ревизије која су постављена од стране руководства или лица овлашћених за управљање, на пример у саопштавању налаза функције интерне ревизије екстерном ревизору.
  - Да ли су интерни ревизори чланови релевантних професионалних тела и да ли је то чланство условљено њиховом усклађеношћу са релевантним професионалним стандардима који се односе на објективност, или да ли њихове интерне политике имају исте циљеве.

A8. Компетентност функције интерне ревизије се односи на стицање и одржавање знања и вештина функције у целини на нивоу потребном да би се омогућило да се додељени задаци изводе

ревностно и у складу са применљивим професионалним стандардима. Фактори који могу да утичу на доношење одлуке укључује следеће:

- Да ли функција интерне ревизије има адекватне и прикладне ресурсе у односу на величину ентитета и природу његовог пословања?
- Да ли су утврђене политике за запошљавање, обуку и додељивање интерних ревизора појединим ангажовањима интерне ревизије?
- Да ли интерни ревизори поседују адекватно техничко знање и компетентност у области ревизије. Релевантни критеријуми које екстерни ревизор може да размотри приликом прављења процене могу да укључе, на пример, да ли интерни ревизор поседује релевантно професионално знање и искуство.
- Да ли интерни ревизор поседује потребно знање које се односи на финансијско извештавање ентитета и применљиви оквир финансијског извештавања, те да ли функција интерне ревизије поседује неопходне вештине (на пример, познавање привредне гране) да би могла да врши рад који се односи на финансијске извештаје ентитета.
- Да ли су интерни ревизор чланови релевантних професионалних тела која их обавезују на усклађеност са релевантним професионалним стандардима укључујући континуирану професионалну едукацију.

A9. Објективност и компетентност могу континуирано да се посматрају. Што више статус функције интерне ревизије у организацији и релевантне политике и процедуре подржавају објективност интерних ревизора и што је већи ниво компетентности функције интерне ревизије, то је већа вероватноћа да ће екстерни ревизор користити резултате рада функције и у више области. Међутим, статус функције интерне ревизије у организацији и релевантне политике и процедуре које адекватно подржавају објективност интерних ревизора не могу да надоместе недостатак компетентности функцији интерне ревизије. Исто тако, висок ниво компетентности функције интерне ревизије не може да надомести то што статус функције интерне ревизије у организацији и релевантне политике и процедуре адекватно не подржавају објективност интерних ревизора. Примена систематичног и дисциплинованог приступа (видети параграф 15(ц))

A10. Примена систематичног и дисциплинованог приступа планирању, извођењу, надзору, прегледу и документовању активности одваја активност функције интерне ревизије од осталих контролних активности надзора које се врше унутар ентитета.

A11. Фактори који могу да утичу на екстерног ревизора приликом одређивања да ли функција интерне ревизије примењује систематичан и дисциплинован приступ укључују:

- Постојање, адекватност и коришћење документованих поступака или смерница интерне ревизије као што су процене ризика, програми рада, документација и извештавање, чија је природа и обим усклађена са величином ентитета и околностима у којима се он налази.
- Да ли функција интерне ревизије поседује адекватне политике и процедуре контроле квалитета, на пример, као што су политике и процедуре наведене у ISQC 1 које су применљиве на функцију интерне ревизије (као што су оне које се односе на руководство, људске ресурсе и перформансе ангажовања) или захтеве у погледу контроле квалитета у стандардима донетим од стране релевантних професионалних тела за интерне ревизоре. Таква тела такође могу да донесу друге одговарајуће захтеве као што је вршење периодичних екстерних процена квалитета. Околности када резултати рада функције интерне ревизије не могу да се користе (видети параграф 16)

A12. Процена екстерног ревизора да ли статус функције интерне ревизије у организацији и релевантне политике и процедуре адекватно подржавају објективност интерних ревизора, ниво компетентности функције интерне ревизије и да ли функција примењује систематичан и дисциплинован приступ може да укаже на то да су ризици који се односе на квалитет рада функције сувише значајни и да стога није прикладно да се неки резултати рада функције интерне ревизије користе као ревизијски докази.

A13. Разматрање фактора у параграфима А7, А8 и А11 овог стандарда, појединачно и у целини, је веома важно због тога што један засебан фактор често није довољан да би се донео закључак да рад функције интерне ревизије не може да се користи за сврхе ревизије. На пример, статус функције интерне ревизије у организацији је од великог значаја за процену претње објективности интерних ревизора. Ако функција интерне ревизије подноси извештаје руководству, то би се сматрало



значајном претњом објективности функције интерне ревизије осим у случају да остали фактори као они што су описани и параграфу А7 овог стандарда у целини обезбеђују довољно заштите да ублаже претњу до прихватљивог нивоа.

A14. Поред тога, IESB<sup>A</sup> Етички кодекс, наводи да претња по основу самоконтроле настаје када екстерни ревизор прихвати ангажовање пружања услуге интерне ревизије клијенту ревизије, а резултати тих услуга се користе за спровођење екстерне ревизије. То је због могућности да ревизијски тим употреби резултате услуга интерне ревизије без адекватне процене тих резултата или примене истог нивоа професионалног скептицизма која би био примењен у случају обављања посла интерне ревизије од стране појединаца који нису чланови фирме. У IESB<sup>A</sup> Кодексу се дискутује о забранама које се примењују у одређеним околностима и о мерама заштите које могу да се примене да се претња ублажи до прихватљивог нивоа у другим околностима.

*Одређивање природе и обима рада функције интерне ревизије који може да се користи*

Фактори који утичу на одређивање природе и обима рада функције интерне ревизије који може да се користи (видети параграфе 17-19)

A15. Једном када је екстерни ревизор утврдио да рад интерне ревизије може да се користи за сврхе ревизије, прво што треба да размотри је да ли су планирана природа и обим рада функције интерне ревизије који је извршен или планиран, релевантни за општу ревизијску стратегију и план ревизије који је екстерни ревизор направио у складу са ISA 300.

A16. Примери рада функције интерне ревизије који екстерни ревизор може да користи укључују следеће:

- тестирање оперативне ефикасности контрола,
- суштинске поступке који укључују ограничено просуђивање,
- посматрање пописа залиха.
- праћење трансакција кроз информациони систем који је релевантан за финансијско извештавање.
- тестирање усклађености са регулаторним захтевима.
- у појединим околностима, ревизија или преглед финансијских информација зависних ентитета које нису значајне компоненте групе (када то није у супротности са захтевима из ISA 600).

A17. На одређивање природе и обима рада функције интерне ревизије који може да се користи утиче ревизорова процена обима у ком статус функције интерне ревизије у организацији и релевантне политике и процедуре подржавају објективност интерних ревизора, ниво компетентности функције интерне ревизије из параграфа 18 овог стандарда. Уз то, обим просуђивања које је неопходно за планирање, извођење и процену таквог рада и процењени ризик материјално погрешног исказа на нивоу тврдње су информације које ревизор такође узима у обзир приликом тог одређивања. Такође, постоје околности у којима екстерни ревизор не може да користи рад функције интерне ревизије осим за сврхе ревизије које су описане у параграфу 16 овог стандарда.

Просуђивање у планирању и вршењу ревизијских поступака и процени резултата (видети параграфе 18(a), 30(a))

A18. Што је више просуђивања потребно у процесу планирања и извођења ревизијских поступака и процени ревизијских доказа, то екстерни ревизор мора да изврши више директних поступака у складу са параграфом 18 овог стандарда, зато што само коришћење резултата рада функције интерне ревизије не може да пружи екстерном ревизору довољно адекватних ревизијских доказа.

A19. Пошто екстерни ревизор има искључиву одговорност за изражено ревизијско мишљење, екстерни ревизор мора да врши значајна просуђивања у ревизијском ангажовању у складу са параграфом 18. Значајно просуђивање укључује следеће:

- Процену ризика од материјално значајног погрешног исказа.

- Процену довољности извршених тестирања.
- Процену прикладности коришћења претпоставке сталности пословања од стране руководства.
- Процену значајних рачуноводствених процена, и
- Процену адекватности обелодањивања у финансијским извештајима и осталих питања која утичу на извештај ревизора.

Процена ризика од материјално погрешног исказа  
(видети параграф 18(б))

A20. За одређени рачуноводствени салдо, класу трансакција или обелодањивање, што је већи процењени ризик од материјално погрешног исказа на нивоу тврдње, то је потребно више просуђивања у планирању и вршењу ревизијских поступака и процени добијених резултата. У таквим околностима, екстерни ревизор ће морати да врши више директних поступака у складу са параграфом 18 овог стандарда и у складу са тим, мање ће користити рад функције интерне ревизије за прибављање довољно адекватних ревизијских доказа. Даље, као што је објашњено у ISA 200, што је већи процењени ризик од материјално погрешног исказа, то ће убедљивији морати да буду докази који се захтевају од екстерног ревизора, те ће екстерни ревизор морати да врши више директних поступака.

A21. Као што је објашњено у ISA 315 (ревидиран) значајни ризици захтевају посебна ревизијска разматрања, због чега ће могућност екстерног ревизора да користи рад функције интерне ревизије у вези са значајним ризицима бити ограничена на поступке који укључују ограничено просуђивање. Уз то, када је ризик од материјално погрешног исказа другачији од ниског, коришћење само резултата рада функције интерне ревизије вероватно неће бити довољно да се ревизијски ризик сведе на прихватљиво нисак ниво и да се елиминише потреба за директним вршењем тестова од стране екстерног ревизора.

A22. Вршење поступака у складу са овим стандардом може да наведе екстерног ревизора да поново размотри своју процену ризика од материјално погрешног исказа. То може да утиче на одлуку екстерног ревизора да ли да користи резултате рада функције интерне ревизије и да ли је неопходна даља примена овог стандарда.

Комуникација са лицима која су овлашћена за управљање  
(видети параграф 20)

A23. У складу са ISA 260 (ревидиран) од екстерног ревизора се захтева да лицима која су овлашћена за управљање саопшти сумарни приказ планираног делокруга и времена потребног за ревизију. Планирано коришћење рада функције интерне ревизије је интегрални део укупне ревизијске стратегије екстерног ревизора и због тога је релевантно за лица која су овлашћена за управљање да би разумели предложени ревизијски приступ.

### **Коришћење резултата рада функције интерне ревизије**

*Дискусија и координација са функцијом интерне ревизије*

(видети параграф 21)

A24. Приликом дискутовања са функцијом интерне ревизије о планираном коришћењу резултата њиховог рада као основе за координацију респективних активности, може бити корисно да се обрати пажња на следеће елементе:

- Време извршавања таквог рада;
- Природу извршеног рада
- Обухват ревизије;
- Материјални значај за финансијске извештаје у целини (и, када је то применљиво, ниво или нивое материјалног значаја за одређене класе трансакција, салда рачуна или обелодањивања) и материјалност перформанси.
- Предложене методе за избор ставки;
- Документација о обављеном послу; и
- Поступке прегледа и извештавања.

A25. Координација између екстерног ревизора и интерних ревизора може бити најуспешнија када:

- Се састанци одржавају у одговарајућим размацама током читавог периода;
- Екстерни ревизор информисе функцију интерне ревизије о свим значајним питањима која

могу утицати на ту функцију.

- Се екстерни ревизор обавештава релевантним извештајима интерне ревизије и може да им приступи; када се информише о свим значајним питањима која запазе интерни ревизори и када таква питања могу да утичу на ангажовање екстерног ревизора.

A26. ISA 20<sup>0</sup> се бави значајем планирања ревизије и њеног извођења са професионалним скептицизмом, укључујући усмеравање пажње на информације које могу да доведу у питање поузданост документације и одговора на упите који се користе као ревизијски докази. У складу са тим, комуникација са функцијом интерне ревизије током ангажовања може да пружи прилику интерним ревизорима да скрену пажњу екстерним ревизорима на питања која могу да утичу на рад екстерног ревизора. Екстерни ревизор тада може да размотри те информације приликом идентификације и процене ризика од материјално погрешног исказа. Поред тога, ако те информације указују на већи ризик од материјално погрешног исказа у финансијским извештајима или на било какву стварну, могућу или наводну криминалну радњу, екстерни ревизор може то да размотри приликом идентификације ризика од материјално погрешног исказа услед криминалне радње у складу са ISA 240.

*Поступци којима се одређује адекватност рада функције интерне ревизије* (видети параграфе 23 – 24)

A27. Ревизијски поступци које врши екстерни ревизор на налазима функције интерне ревизије у целини коју екстерни ревизор планира да користи обезбеђују основу за процену укупног квалитета рада функције и објективности са којом је тај рад извршен.

A28. Поступци које екстерни ревизор може да користи за процену квалитета извршеног рада и закључака донетих од стране функције интерне ревизије, уз поновно извођење у складу са параграфом 22, укључују следеће:

- Постављање упита одговарајућим лицима која су део функције интерне ревизије.
- Посматрање поступака које врши функција интерне ревизије.
- Преглед програма рада и радних папира функције интерне ревизије.

A29. Што је виши ниво неопходног просуђивања, то је већи процењени ризик од материјално погрешног исказа, што је нижи статус функције интерне ревизије у организацији и што мање релевантне политике и процедуре адекватно подржавају објективност интерних ревизора, или што је нижи ниво компетентности функције интерне ревизије, то је неопходно више ревизијских поступака извршених од стране екстерног ревизора над целокупним извршеним радом функције интерне ревизије да би могла да се подржи одлука да се користи рад функције за добијање довољно адекватних доказа на којима ће се заснивати ревизијско мишљење.

Поновно извођење  
(видети параграф 24)

A30. За сврхе овог стандарда, поновно извођење укључује независно извођење поступака од стране екстерног ревизора у циљу тестирања закључака до којих је дошла функција интерне ревизије. Овај циљ може да се постигне испитивањем ставки које је већ испитала функција интерне ревизије, или ако то није могуће, исти циљ може да се постигне испитивањем сличних ставки које нису испитане од стране функције интерне ревизије. Поновним извођењем обезбеђују се убедљивији докази у вези са адекватношћу рада функције интерне ревизије у поређењу са осталим поступцима које екстерни ревизор може да врши у складу са параграфом А28. Иако није неопходно да екстерни ревизор врши поновно извођење у свим областима рада функције интерне ревизије који се користе, неопходно је поновно извођење на целокупном раду функције интерне ревизије у целини који ревизор планира да користи у складу са параграфом 24. Екстерни ревизор ће највероватније да фокусира своје поновно извођење на оне области за које је функција интерне ревизије примењивала више просуђивања у планирању, извођењу и вредновању резултата ревизијских поступака и за области са вишим ризиком од материјално погрешног исказа.

**Одређивање да ли, у којим областима и до које мере може да се користи директна помоћ интерних ревизора**

*Одређивање да ли може да се користи директна помоћ интерних ревизора за сврхе ревизије* (видети параграфе 5, 26-28)

A31. У правним системима где је екстерном ревизору забрањено законом или регулативом да користи директну помоћ интерних ревизора, релевантно је да ревизори групе размотре да ли се забрана односи и на ревизоре компоненти и, ако је тако, да то саопшти ревизорима компоненти

A32. Као што је наведено у параграфу А7 овог стандарда, објективност се односи на способност вршења рада на ангажовању не дозвољавајући да пристрасност, сукоб интереса или утицај других утичу на професионално просуђивање. Приликом процене постојања и значаја претњи по објективност интерног ревизора могу бити релевантни следећи фактори:

- Мера у којој организациони статус функције интерне ревизије и релевантне политике и процедуре подржавају објективност интерних ревизора
- Породичне и личне везе са појединцима који раде или су одговорни за аспект пословања ентитета на који се односи рад који ревизор врши.
- Повезаност са одсеком или одељењем ентитета на који се односи рад који ревизор врши.
- Значајан финансијски интерес у ентитету осим интереса који се односи на накнаде под условима који су доследни условима који су применљиви на остале запослене на сличном нивоу.

Материјали које објављују релевантна професионална тела за интерне ревизоре могу да пруже додатне корисне смернице.

A33. Могу постојати одређене околности у којима је значај претњи по објективност интерног ревизора толики да не постоје безбедносне мере којима би могле да се сведу на прихватљив ниво. На пример, због тога што на адекватност безбедносних мера утиче значај рада у контексту ревизије, параграф 30 (а) и (б) забрањује коришћење директне помоћи интерног ревизора у вези са вршењем поступака који укључују значајна просуђивања у ревизији или који се односе на више процењене ризике од материјално погрешних исказа када су неопходна просуђивања приликом вршења релевантних ревизијских поступака или процењивања прикупљених ревизијских доказа више него ограничена. То је такође случај када се приликом вршења рада ствара претња по основу самоконтроле, због чега је интерном ревизору забрањено да врши поступке у околностима описаним у параграфу 30(ц) и (д).

A34. Код процене нивоа оспособљености интерног ревизора може да буде релевантан велики број фактора из параграфа А8 овог стандарда, примењен у контексту појединачних интерних ревизора и рада који им је додељен.

*Одређивање природе и обима рада који може да се додели интерним ревизорима који пружају директну помоћ (видети параграфе 29-31)*

A35. Параграфи А15-А22 овог стандарда садрже релевантне смернице за одређивање природе и обима рада који може да буде додељен интерним ревизорима.

A36. Приликом одређивања природе рада који може да се додели интерним ревизорима, екстерни ревизор пажљиво ограничава тај рад на оне области које су прикладне за доделу. Примери активности и задатака које не би биле прикладне да се за њих користи директна помоћ интерних ревизора укључују следеће:

- Дискусија о ризику криминалних радњи. Међутим, екстерни ревизори могу да постављају упите интерним ревизорима о ризику криминалних радњи у организацији у складу са ISA 315 (Ревидиран).
- Одређивање ненајављених ревизијских поступака као што је наведено у ISA 240.

A37. Слично томе, пошто у складу са ISA 50<sup>5</sup> од екстерног ревизора се захтева да одржава контролу над прибављањем екстерних потврда и да процени резултате поступака који укључују захтеве за екстерним потврдама, не би било прикладно да се ове одговорности додељују интерним ревизорима. Међутим, интерни ревизори могу да помажу у прикупљању информација које су неопходне екстерном ревизору да би могао да одреди изузетке у одговорима на затражене потврде.

A38. Степен просуђивања који је укључен у ризик од материјално погрешног исказа је такође релевантан приликом одређивања рада који може да се додели интерним ревизорима који пружају директну помоћ. На пример, у околностима када је процењивање вредности потраживања оцењено као област високог ризика, екстерни ревизор може да додели проверу тачности старосне структуре интерном ревизору који пружа директну помоћ. Међутим, због тога што би процена резервисања извршеног на основу старосне структуре могла да укључи више од ограниченог просуђивања, не би било прикладно да се тај поступак додели интерном ревизору који пружа директну помоћ.

A39. Без обзира на руководство, надзор и преглед од стране екстерног ревизора, претерано коришћење директне помоћи интерних ревизора може да утиче на перцепцију независности

екстерног ангажовања на ревизији.

**Коришћење директне помоћи интерних ревизора** (видети параграф 34)

A40. Пошто појединци који су део функције интерне ревизије нису независни у односу на ентитет што се захтева од екстерног ревизора када изражава мишљење о финансијским извештајима, екстерни ревизор ће морати на другачији начин и у већој мери да руководи, врши надзор и преглед рада извршеног од стране интерног ревизора који пружа директну помоћ него у случају да су тај рад вршили чланови тима који ради на ангажовању.

A41. Када руководи радом интерних ревизора, екстерни ревизор може, на пример, да подсети интерне ревизоре да га обавесте о свим питањима у вези са рачуноводством и ревизијом која су идентификована током ревизије. Приликом прегледа рада извршеног од стране интерних ревизора, разматрања екстерног ревизора укључују довољност и адекватност доказа у датим околностима, као и то да ли поткрепљују донете закључке.

---

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

<sup>1</sup>SA 200 *Општи циљеви независног ревизора и спровођење ревизије у складу са међународним стандардима ревизије*, параграф A57

<sup>1</sup>SA 315 (ревидиран), параграф A120

<sup>в</sup>идети параграфе 15-25.

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

<sup>1</sup>SA 200, параграф 14.

<sup>1</sup>SA 260 (ревидиран), *Комуникација са лицима овлашћеним за управљање*, параграф 15

<sup>в</sup>идети параграф 18

<sup>1</sup>SA 260 (ревидиран), параграф 15

<sup>1</sup>SA 220, *Контрола квалитета ревизије финансијских извештаја*

ISA 230, *Ревизијска документација*

<sup>в</sup>идети параграф 10.

<sup>1</sup>SA 315 (ревидиран), параграф 6(а)

<sup>в</sup>идети параграфе 15-25.

<sup>в</sup>идети параграфе 26-35.

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

Међународни одбор етичких стандарда за рачуновође (IESBA), *Етички кодекс за професионалне рачуновође*, Одељак 290.194

<sup>1</sup>ESBA *Етички кодекс*, Одељак 290.190-290.195

<sup>1</sup>SA 300, *Планирање ревизије финансијских извештаја*

<sup>1</sup>SA 600, *Специјална разматрања – ревизије финансијских извештаја групе (укључујући рад ревизора компоненте)*

ISA 200, параграф A31

ISA 315 (ревидиран), параграф 4(е)

ISA 260 (ревидиран), параграф 15

<sup>1</sup>SA 200, параграфи 15 и A20

<sup>1</sup>SA 315 (ревидиран), параграф A120

---

ISA 315, (ревидиран), параграф A11 у вези са ISA 240, *Одговорност ревизора за разматрање криминалних радњи у ревизији финансијских извештаја*.

ISA 600, параграф 40(б)

Видети параграф А7.

ISA 315 (ревидиран), параграф 6(а)

<sup>1</sup>ISA 505, *Екстерне потврде*, параграфи 7 и 16.