

(видети параграфе 4(ц), 14-24, A77-A121)

Компоненте интерне контроле

1. У овом Прилогу су детаљније описане компоненте интерне контроле, као што је наведено у параграфима 4(ц), 14-24 и A77-A121, и начин на који су повезани са ревизијом финансијских извештаја.

Контролно окружење

2. Контролно окружење обухвата следеће елементе:

(а) *Комуницирање и подстицање интегритета и етичких вредности.* Ефективност контрола не може бити већа од интегритета и етичких вредности људи који их стварају, примењују и надгледају. Интегритет и етичко понашање су производ етичких и стандарда понашања ентитета, начина на који се они саопштавају и како се у пракси подржавају. Ту спадају мере руководства предузете ради отклањања или смањивања подстицаја и искушења који могу подстаћи запослене да се баве непоштеним, незаконитим или неетичким делима. Такође подразумевају саопштавање запосленима вредности и стандарда понашања путем изјава о политици и кодексу понашања као и личним примером.

(б) *Посвећеност стручности.* Стручност обухвата знање и вештине неопходне за обављање задатака који дефинишу посао појединца.

(ц) *Учешће лица овлашћених за управљање.* На свест о контроли ентитета значајно утичу лица овлашћена за управљање. Значај одговорности лица овлашћених за управљање препознат је у кодексу праксе и другим прописима или упутствима израђеним за потребе лица овлашћених за управљање. У остале одговорности лица овлашћених за управљање спадају надгледање осмишљености и ефективног функционисања надзорних процедура и процеса за проверу ефективности интерне контроле ентитета;

(д) *Филозофија и пословни стил руководства.* Филозофија и пословни стил руководства обухватају велики број карактеристика. Те карактеристике могу укључивати: приступ руководства преузимању и надгледању пословних ризика, ставове и поступке руководства у вези са финансијским извештавању (конзервативан или агресиван став при избору расположивих алтернативних рачуноводствених принципа и савесност и конзерватизам при вршењу рачуноводствених процена).

(е) *Организациона структура.* Успостављање одговарајуће организационе структуре укључује разматрање о кључним областима овлашћења и одговорности и одговарајуће линије извештавања. Подесност организационе структуре ентитета делимично зависи од његове величине и природе његових активности;

(ф) *Додељивање овлашћења и одговорности.* Овај фактор подразумева начин на који се додељују овлашћења и одговорности за пословне активности и како се успостављају везе у извештавању и хијерархија овлашћења. Осим тога, односи се на политике и комуницирање усмерено на обезбеђење да сви запослени схватају циљеве ентитета, знају како су њихови појединачни поступци међусобно повезани и како доприносе тим циљевима и препознају како и за шта ће бити одговорни;

(г) *Политике и праксе људских ресурса.* Политике и праксе људских ресурса се односе на: запошљавање, оријентацију, обуку, оцењивање, саветовање, напредовање, награђивање и допунске мере. На пример, стандарди за запошљавање најстручнијих појединаца – са нагласком на образовању, ранијем радном искуству, ранијим резултатима и доказима о интегритету и етичком понашању – показују посвећеност ентитета стручним и људима достојним поверења. Политике обуке, које прописују будуће улоге и одговорности и укључују праксе као што су обуке и семинари, приказују очекиване нивое учинака и понашања. Напредовања на основу периодичног оцењивања перформанси показују посвећеност ентитета напредовању стручних запослених на више нивое одговорности.

Процес процене ризика ентитета

3. За сврхе финансијског извештавања, процес процене ризика ентитета укључује начин на који руководство идентификује ризике значајне за састављање финансијских извештаја, у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања ентитета, процењује њихов значај, као и вероватноћу њиховог јављања и доноси одлуку о мерама које предузети за одговор и управљање

ризицима. На пример, процес процене ризика ентитета може дефинисати начин на који ентитет разматра вероватноћу неевидентирања трансакција или идентификује и анализира значајне процене евидентираних у финансијским извештајима.

4. Ризици значајни за финансијско извештавање укључују екстерне и интерне догађаје и околности које се могу јавити и негативно утицати на способност ентитета да започне, евидентира, обради и саопшти финансијске податке који су у складу са изјавама руководства у финансијским извештајима. Руководство такође иницира планове, програме или мере за превазилажење посебних ризика или може донети одлуку да прихвати ризик због трошкова или других разлога. Ризици се могу јавити или променити због околности као што су:

- *промене оперативног окружења.* Промене у регулаторном или оперативном окружењу могу довести до промена у конкурентским притисцима и значајно различитих ризика;
- *новозапослени радници.* Новозапослени радници могу имати другачији приступ или разумевање интерне контроле;
- *нови или преправљени информациони системи.* Значајне и брзе промене у информационим системима могу променити ризик који се односи на интерну контролу;
- *брз раст.* Значајно и брзо ширење пословања може оптеретити контролу и повећати ризик јављања недостатака у контроли;
- *нова технологија.* Увођење нових технологија у производне процесе или информационе системе може променити ризик који се односи на интерну контролу;
- *нови пословни модели, производи или активности.* Улазак у пословне области или трансакције у којима ентитет има мало искуства може узроковати појаву нових ризика који се односе на интерну контролу;
- *корпоративна реструктурирања.* Реструктурирања могу бити праћена смањењем броја запослених и променама у надзору и одвајању дужности што може променити ризик који се односи на интерну контролу;
- *ширење пословања у иностранству.* Ширење и стицање пословања у иностранству носи нове и често јединствене ризике који могу утицати на интерну контролу, на пример, додатне или промењене ризике девизних трансакција;
- *нови стандарди из области рачуноводства.* Усвајање нових рачуноводствених принципа или промене рачуноводствених принципа могу утицати на ризике приликом припреме финансијских извештаја.

Информациони систем, укључујући одговарајуће пословне процесе, значајне за финансијско извештавање и комуницирање

5. Информациони систем састоји се од инфраструктуре (физичких и хардверских компоненти), софтвера, људи, процедура и података. Многи информациони системи обимно користе информациону технологију (ИТ).

6. Информациони систем релевантан за циљеве финансијског извештавања, који укључује систем финансијског извештавања, састоји се од метода и евиденција које:

- препознају и евидентирају све валидне трансакције;
- благовремено описују трансакције уз довољно детаља, да би се омогућила правилна класификација трансакција за финансијско извештавање;
- мере вредност трансакција на начин који омогућава евидентирање њихове одговарајуће новчане вредности у финансијским извештајима;
- утврђују период у којима су се трансакције догодиле ради омогућавања евидентирања трансакција у одговарајућем рачуноводственом периоду;
- тачно презентују трансакције и одговарајућа обелодањивања у финансијским извештајима.

7. Квалитет информација које је произвео систем утиче на способност руководства да донесе одговарајуће одлуке управљање и контролисање активности ентитета и да припреми поуздане финансијске извештаје.

8. Комуницирање обезбеђује разумевање појединачних улога и одговорности које се односе на интерну контролу финансијског извештавања. Комуницирање може да се врши путем приручника о политици, приручника о рачуноводственом и финансијском извештавању и меморандума. Такође, комуницирање се може вршити електронски, усмено и кроз активности руководства.

Контролне активности

9. У општем случају, контролне активности које могу бити значајне за ревизију могу се поделити на политике и процедуре које се односе на:

- *прегледе перформанси.* Ове контролне активности обухватају прегледе и анализе стварних перформанси у односу на буџете, прогнозе и перформансе из претходног периода; међусобно повезивање различитих скупова података – пословних или финансијских, заједно са анализама веза и истражитељским и корективним мерама; поређење интерних података са екстерним изворима информација, и преглед перформанси функција или активности.
- *обраду информација.* Две обимне групе контролних активности информационог система су контроле апликација и опште ИТ контроле које представљају политике и процедуре које се односе на многе апликације и подржавају ефективно функционисање контрола апликације обезбеђујући континуирано и правилно функционисање информационог система. У примере контрола апликација спадају провера аритметичке тачности евиденција, вођење и преглед рачуна и пробних биланса, аутоматске контроле као што су провере ради исправки улазних података и провере нумеричког низа и прегледи извештаја о одступањима. Примери ових општих ИТ контрола су: контроле промене програма, контроле које ограничавају приступ програмима и подацима, контроле над имплементацијом нових пакета апликативног софтвера и контроле над системским софтвером који ограничава приступ или надгледа коришћење услужних програма система који могу изменити финансијске податке или евиденције без остављања ревизорског трага;
 - *физичке контроле.* Ове контроле обухватају:
 - физичку безбедност имовине, укључујући одговарајуће заштите и безбедност приступа имовини и евиденцијама.
 - одобрење за приступ рачунарским програмима или датотекама података.
 - периодично бројење и поређење са износима приказаним у контролним евиденцијама (на пример, поређење избројане готовине, хартија од вредности и залиха са рачуноводственим евиденцијама). Степен у којем су за поузданост припреме финансијског извештаја, а тиме и ревизије, значајне физичке контроле, чији је циљ спречавање крађе имовине, зависи од околности као на пример, да ли је имовина високо осетљива на могућност злоупотребе.
 - *сегрегација дужности.* Додељивање различитим лицима одговорности за одобравање трансакција, евидентирања трансакција и надзор над средствима треба да умањи могућности да се било којој особи дозволи да буде у позицији и да изврши и да прикрије грешке или криминалне радње, током уобичајеног вршења дужности.

10. Одређене контролне активности могу зависити од постојања одговарајућих политика на вишем нивоу, које усваја руководство или лица овлашћена за управљање. На пример, контроле овлашћења могу се делегирати према утврђеним упутствима, као што су инвестициони критеријуми које успостављају лица овлашћена за управљање; алтернативно, нерутинске трансакције као што су велике набавке захтевају нарочито висок ниво одобрења, укључујући у неким случајевима одобрење акционара.

Надзор над контролама

11. Значајна одговорност руководства је да успостави и одржава интерну контролу на сталној основи. Надзор над контролама од стране руководства подразумева разматрање да ли оне функционишу како је планирано и да ли су оне прилагођене на начин који одговара променама услова. Надзор над контролама може обухватати активности као што су провера руководства да ли су правовремено припремљена усаглашавања са банком, оцена интерних ревизора да ли запослени у продаји поштују политике ентитета о условима купопродајних уговора и надгледање поштовања етичких или политика пословне праксе ентитета од стране правне службе. Надзор се обавља и ради потврђивања да контроле континуирано ефективно функционишу. На пример, уколико се не надгледају правовременост и тачност усаглашавања са банком, запослени ће вероватно престати да их усаглашавају.

12. Интерни ревизори или запослени који обављају сличне функције доприносе надзору контрола ентитета путем засебних процена. Они редовно пружају информације о функционисању интерне контроле, посвећујући посебну пажњу оцењивању осмишљености и функционисања интерне контроле. Они саопштавају информације о снагама и слабостима и дају препоруке за унапређење интерне контроле.

13. Активности надзора могу укључивати коришћење информација из комуникација са екстерним странама, које могу указати на проблеме и упутити на области које треба побољшати. Купци имплицитно потврђују податке фактуре плаћањем фактура или подношењем жалби на фактуре. Поред тога, регулаторна тела могу комуницирати са ентитетом у вези са питањима која утичу на функционисање интерне контроле, на пример, комуникацијом у вези инспекција спроведених од стране регулаторних агенција за банке. Такође, у обављању активности надзора, руководство може разматрати саопштења екстерних ревизора која се односе на интерну контролу.