

# МЕЂУНАРОДНИ СТАНДАРД РЕВИЗИЈЕ 320 МАТЕРИЈАЛНОСТ У ПЛАНИРАЊУ И СПРОВОЂЕЊУ РЕВИЗИЈЕ

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

## САДРЖАЈ

Параграф

### Увод

Делокруг овог ISA	1	
Материјалност у контексту ревизије		2–6
Датум ступања на снагу	7	
<b>Циљ</b>	8	
<b>Дефиниција</b>	9	
<b>Захтеви</b>		
Утврђивање материјалности и материјалности перформансе приликом планирања ревизије	10–11	
Ревидирање током ревизијског поступка		12–13
Документација	14	
<b>Примена и остала објашњења</b>		
Материјалност и ревизијски ризик		A1
Материјалност у контексту ревизије		A2
Утврђивање материјалности и материјалности перформансе приликом планирања ревизије	A3–A13	
Ревидирање у току ревизије .....		A14

Међународни стандард ревизије (ISA) 320, *Материјалност у планирању и спровођењу ревизије* 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) се бави одговорношћу ревизора у погледу примене концепта материјалности приликом планирања и спровођења ревизије финансијских извештаја. У ISA 45<sup>0</sup> се наводи на који начин се примењује материјалност приликом процене ефеката идентификованих погрешних исказа на ревизију и неисправљених погрешних исказа, уколико их има, на финансијске извештаје.

#### Материјалност у контексту ревизије

2. Оквири финансијског извештавања се у контексту припреме и презентације финансијских извештаја често баве концептом материјалности (материјалне значајности). Иако се оквири финансијског извештавања могу бавити материјалношћу на различите начине, они се првенствено баве објашњавањем да се:

- Погрешни искази, укључујући и изостављања сматрају материјалним уколико се у разумној мери може очекивати да, појединачно или збирно, утичу на економске одлуке корисника које се заснивају на финансијским извештајима;
- Процене о материјалности врше у светлу постојећих околности, и да на њих такође утиче величина или природа погрешног исказа, или комбинација ова два фактора; и
- Процене о питањима које су од материјалног значаја за кориснике финансијских извештаја се заснивају на разматрању уобичајених потреба за финансијским информацијама корисника као групе. Могући ефекти погрешних исказа на специфичне појединачне кориснике, чије потребе могу у великој мери да варирају, нису разматрани.

3. Такво разматрање, уколико је присутно у применљивом оквиру финансијског извештавања, представља референтни оквир ревизору при утврђивању материјалности за ревизију. Уколико применљиви оквир финансијског извештавања не укључује разматрање концепта материјалности, карактеристике из параграфа 2 за ревизора представљају тај референтни оквир.

4. Утврђивање материјалности је предмет професионалног расуђивања ревизора, као и ревизорове процене о томе које финансијске информације су потребне корисницима финансијских извештаја. У овом контексту се очекује да ревизор претпостави да корисници:

- (а) Имају одговарајуће знање пословних и економских активности и рачуноводства, као и спремност да проуче информације дате у финансијским извештајима с одговарајућом марљивошћу;
- (б) Разумеју да су финансијски извештаји припремљени, презентовани и да је ревизија извршена до нивоа материјалности;
- (ц) Препознају неизвесности у вези са мерењем износа на основу процена, претпоставки или разматрања будућих догађаја, и
- (д) Доносе разумне економске одлуке на основу информација у финансијским извештајима.

5. Ревизор примењује концепт материјалности приликом планирања и спровођења ревизије, као и у процени ефеката који идентификовани погрешни искази имају на ревизију и неисправљени погрешни искази, уколико их има, на финансијске извештаје, као и на формирање мишљења у извештају ревизора. (видети параграф А1)

6. Приликом планирања ревизије, ревизор доноси одлуку који погрешан исказ ће се сматрати материјалним. Ове процене представљају основу за:

- (а) Утврђивање природе, времена и обима поступака процене ризика;
- (б) Идентификовање и процену ризика материјално погрешних исказа; и
- (ц) Утврђивање природе, времена и обима даљих ревизијских поступака.

Материјалност која се установи приликом планирања ревизије не мора обавезно да одражава износ испод којег ће се сви неисправљени погрешни искази, појединачно или збирно, сматрати нематеријалним. Околности у вези са неким погрешним исказима могу навести ревизора да их процени као материјалне, чак и ако су испод нивоа материјалности. Није практично успоставити ревизијске поступке за откривање свих погрешних исказа који се само због своје природе могу сматрати материјалним. Међутим, разматрање природе потенцијалних погрешних исказа у обелодањивањима је релевантно за осмишљавање ревизијских поступака који представљају одговор на ризике материјално погрешних исказа<sup>а</sup>. Поред тога, када врши процену ефеката свих неисправљених погрешних исказа на финансијске извештаје, ревизор треба да разматра не само величину већ и природу неисправљених погрешних исказа, и конкретне околности у којима су они настали. (видети параграф А2)

#### **Датум ступања на снагу**

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

#### **Циљ**

8. Циљ ревизора је да правилно примени концепт материјалности приликом планирања и спровођења ревизије.

#### **Дефиниција**

9. За потребе Међународних стандарда ревизије, материјалност перформанси представља износ или износе које је одредио ревизор на нивоу нижем од материјалног значаја одређеног за финансијске извештаје у целини како би се на одговарајуће низак ниво свела вероватноћа да ће збир некоригованих и непримећених погрешних исказа бити већи од материјалног значаја за финансијске извештаје у целини. Ако је применљиво, материјалност перформанси се такође односи на износ или износе које је одредио ревизор на нивоу нижем од нивоа материјалног значаја за поједине класе трансакција, салда на рачунима или обелодањивања.

#### **Захтеви**

##### **Утврђивање материјалности и материјалности перформансе приликом планирања ревизије**

10. Приликом осмишљавања опште ревизијске стратегије, ревизор треба да утврди материјалност за финансијске извештаје у целини. Уколико, у конкретним условима у којима се налази ентитет, постоји једна или више трансакција, салда рачуна или обелодањивања за које се може

очекивати да повезани погрешни искази, који су мањи од износа материјалности за финансијске извештаје као целину, утичу на економске одлуке корисника које су засноване на финансијским извештајима, ревизор треба да утврди ниво или нивое материјалности које треба применити на ове конкретне класе трансакција, салда рачуна и обелодањивања. (видети параграфе А3-А12)

11. Ревизор треба да утврди материјалност перформансе за потребе процене ризика материјално погрешног исказа и утврђивање природе, времена и обима даљих ревизијских поступака. (видети параграф А13)

#### **Ревидирање током ревизијског поступка**

12. Ревизор треба да ревидира материјалност финансијских извештаја у целини (и уколико је то применљиво, ниво или нивое материјалности за посебне класе трансакција, салда на рачуну и обелодањивања) у случају да у току ревизије дође до информација које би довеле до тога да ревизор иницијално одреди други износ (или износе). (видети параграф А14)

13. Уколико ревизор утврди да је нижа материјалност за финансијске извештаје у целини (и уколико је то применљиво, нижи ниво или нивои материјалности за посебне класе трансакција, салда рачуна и обелодањивања) адекватнија уместо првобитно утврђене, ревизор треба да одлучи да ли је неопходно да се ревидира материјалност перформанси, и да ли су природа, време и обим даљих ревизијских поступака и даље одговарајући.

#### **Документација**

14. У ревизијску документацију ревизор треба да укључи следеће износе и факторе који су коришћени приликом њиховог утврђивања:
  - (а) Материјалност за финансијске извештаје у целини (видети параграф 10);
  - (б) Уколико је то применљиво, ниво или нивое материјалности за посебне класе трансакција, салда на рачуну и обелодањивања (видети параграф 10);
  - (ц) Материјалност перформансе (видети параграф 11);
  - (д) Сва ревидирања ставки (а)–(ц) извршена током ревизије (видети параграфе 12-13)

\* \* \*

## **Примена и остала објашњења**

### **Материјалност и ревизијски ризик (Видети: Параграф 5)**

А1. Приликом спровођења ревизије финансијских извештаја, општи циљ ревизора је стицање уверавања у разумној мери о томе да финансијски извештаји у целини не садрже материјално погрешне исказе, било да су они последица криминалне радње или грешке, на тај начин омогућујући ревизору да искаже мишљење да ли су финансијски извештаји припремљени, по свим материјално значајним питањима, у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања; и да у складу са налазима ревизора извести и изврши саопштавања о финансијским извештајима у складу са Међународним стандардима ревизије. Ревизор стиче уверавање у разумној мери прикупљањем довољно адекватних ревизијских доказа, како би се ревизијски ризик свео на прихватљиво низак ниво. Ревизијски ризик је ризик да ревизор изрази неодговарајуће ревизијско мишљење када у финансијским извештајима постоје материјално погрешни искази. Ревизијски ризик је функција ризика материјално погрешног исказа и детекционог ризика. Материјалност и ревизијски ризик се разматрају током ревизије, посебно приликом:

- (а) Идентификовања и процене ризика материјално погрешног исказа;
- (б) Утврђивања природе, времена и обима даљих ревизијских поступака; и
- (ц) Процена утицаја неисправљених погрешних исказа, уколико их има, на финансијске извештаје као и на формирање мишљења у извештају ревизора.

### **Материјалност у контексту ревизије (Видети: Параграф 6)**

А2. Идентификација и процена ризика од материјално погрешних исказа укључује коришћење

професионалног просуђивања да се идентификују те класе трансакција, салда рачуна и обелодањивања, укључујући и квалитативна обелодањивања чије погрешно исказивање може бити материјално значајно ( то јест, у начелу, сматра се да је погрешан исказ материјално значајан уколико је разумно очекивати да утиче на економске одлуке корисника које се доносе на основу финансијских извештаја у целини). Приликом разматрања да ли погрешно исказивање чињеница у квалитативном обелодањивању може бити материјално значајно, ревизор може да идентификује релевантне факторе као што су:

- Околности у којима се налази ентитет у датом периоду (на пример, ентитет је можда започео значајну пословну комбинацију током датог периода).
- Применљиви оквир финансијског извештавања, укључујући промене у њему (на пример, нови стандард финансијског извештавања може да захтева нова квалитативна обелодањивања која су од значаја за ентитет).
- Квалитативна обелодањивања која су важна за кориснике финансијских извештаја због природе ентитета (на пример, обелодањивања ризика ликвидности могу бити важна за кориснике финансијских извештаја финансијских институција).

#### **Утврђивање материјалности и материјалности перформансе приликом планирања ревизије**

*Разматрања која су специфична за ентитете јавног сектора (видети параграф 10)*

A3. У случају ентитета јавног сектора, законодавац и регулаторна тела су често примарни корисници финансијских извештаја. Штавише, финансијски извештаји се могу користити за доношење одлука које нису економске природе. Утврђивање материјалности за финансијске извештаје у целини (и уколико је то применљиво, нивоа материјалности за одређене класе трансакција, салда рачуна и обелодањивања) приликом ревизије финансијских извештаја ентитета јавног сектора је под утицајем закона, регулативе и других прописа, као и под утицајем потреба законодавне власти за финансијским информацијама и јавности у вези са програмима јавног сектора. *Коришћење полазних вредности (репера) у одређивању материјалности за финансијске извештаје у целини (видети параграф 10)*

A4. Утврђивање материјалности подразумева примену професионалног расуђивања. Често се примењује проценат на одабрану полазну основу као почетна тачка у утврђивању материјалности за финансијске извештаје у целини. Фактори који могу утицати на идентификовање одговарајуће полазне основе укључују следеће:

- Елементе финансијских извештаја (на пример имовина, обавезе, капитал, приходи, расходи);
- Да ли постоје ставке на које је сконцентрисана пажња корисника финансијских извештаја конкретног ентитета (на пример, за потребе процене финансијског успеха корисници се често усредсређују на добит, пословну добит и нето имовину);
- Природу ентитета, у ком се стадијуму развоја налази ентитет, као и индустријско и економско окружење у ком ентитет функционише;
- Власничку структуру ентитета и начин на који се финансира (на пример, уколико се ентитет финансира само задуживањем, а не од капитала, корисници могу поставити већи акценат на имовину, него на добит ентитета), и
- Релативну несталност полазних вредности.

A5. Примери полазних вредности које могу бити одговарајуће, у зависности од околности у којим се налази ентитет, укључују категорије као што је добит пре опорезивања, пословна добит, бруто добит и укупни трошкови, укупан капитал или нето вредност средстава. Добит од текућих активности пре опорезивања се често користи за профитно оријентисане ентитете. Добит од текућих активности пре опорезивања нестална, друге полазне вредности могу бити одговарајуће, као што је бруто добит или добит од пословних активности.

A6. У вези са одабраним полазним вредностима, релевантни финансијски подаци обично укључују финансијске резултате и финансијске позиције из претходних периода, финансијске резултате и финансијске позиције за период до датума обраде, буџете и предвиђања за текући

период, која су прилагођена значајним променама околности у којима се налази ентитет (на пример, значајна преузимања пословања) и релевантним изменама услова у привредном и економском окружењу у ком ентитет послује. На пример, када је као почетна тачка одређена материјалност за финансијске извештаје као целину на основу процентуалне добити пре опорезивања, околности које условљавају изузетно повећање или смањење те добити могу навести ревизора да закључи да је адекватније утврдити материјалност за финансијске извештаје у целини коришћењем упросечене добити пре опорезивања, која се базира на ранијим резултатима.

A7. Материјалност је повезана са финансијским извештајима о којима ревизор извештава. У случајевима када су финансијски извештаји припремљени за период који је краћи или дужи од дванаест месеци, као што може бити случај код новооснованог ентитета или измене периода финансијског извештавања, материјалност се односи на финансијске извештаје припремљене за тај период финансијског извештавања.

A8. Утврђивање процента који треба применити на одабрану полазну основу укључује професионално расуђивање. Постоји веза између процената и одабране полазне основе, такав да ће проценат који се примењује на добит пре опорезивања уобичајено бити виши од процента који се примењује на укупне приходе. На пример, ревизор може сматрати да је примена пет процената на добит пре опорезивања адекватна за профитно оријентисан производни ентитет, док је примена једног процента на укупне приходе или укупне расходе адекватна за непрофитни ентитет. Примена виших или нижих процената, се међутим може сматрати одговарајућим у различитим ситуацијама. Разматрања која су специфична за мање ентитете

A9. Када је добит ентитет пре опорезивања номинална, као што то може бити случај када власник-руководилац узима велики део добити пре опорезивања, полазна основа као што је резултат пре умањења за зараде и порезе може бити релевантнија.

Разматрања специфична за ентитете у јавном сектору

A10. У ревизији ентитета јавног сектора, износ расхода умањених за приходе или износ одлива умањен за приливе се може сматрати одговарајућом полазном основом. Уколико ентитет јавног сектора управља јавном имовином, таква имовина може бити одговарајућа полазна основа. Ниво или нивои материјалности за посебне класе трансакција, салда рачуна или обелодањивања (видети параграф 10)

A11. Фактори који могу да указују на постојање једне или више посебних класа трансакција, салда рачуна или обелодањивања за које се разумно може очекивати да погрешни искази у износу који је нижи од материјалности за финансијске извештаје у целини, могу да утичу на економске одлуке корисника које су засноване на финансијским извештајима укључујући и следеће:

- Да ли закон, регулатива или применљиви оквир финансијског извештавања утиче на очекивања корисника у погледу мерења или обелодањивања одређених ставки (на пример, трансакције између повезаних субјеката, накнаде руководства и лица овлашћених за управљање и анализа осетљивости за рачуноводствене процене фер вредности са високом несигурношћу процене).
- Кључна обелодањивања у вези са привредном граном у којој ентитет послује (на пример, трошкови истраживања и развоја за фармацеутску компанију).
- Да ли је пажња усмерена на појединачни аспект пословања ентитета, који је посебно обелодањен у финансијским извештајима (на пример, обелодањивања о сегментима или значајним пословним комбинацијама).

A12. Приликом разматрања да ли, у специфичним околностима у којим се ентитет налази постоје такве класе трансакција, салда рачуна или обелодањивања, ревизору може бити корисно да стекне разумевање о ставовима и очекивањима лица овлашћених за управљање и руководства.

*Материјалност перформансе* (видети параграф 11)

A13. Планирањем ревизије само за потребе откривања материјално погрешних исказа се не узима у обзир да скуп појединачно нематеријалних погрешних исказа може проузроковати да финансијски извештаји буду материјално погрешни, и не оставља се простор за могуће неоткривене погрешне исказе. Материјалност перформанси (која је у складу са дефиницијом, једна или више износа) се одређује како би се на одговарајуће низак ниво свела вероватноћа да скуп неисправљених и неоткривених погрешних исказа у финансијским извештајима надмаши материјалност за финансијске извештаје у целини. Слично томе, материјалност перформанси се одређује у вези са нивоом материјалности који је одређен за класе трансакција, салда рачуна или обелодањивања како

би се на прихватљиво низак ниво свела могућност да скуп неисправљених и неоткривених погрешних исказа у тој конкретној класи трансакција, салду рачуна или обелодањивању премаши ниво материјалности за ту конкретну класу трансакција, салда рачуна или обелодањивања. Утврђивање материјалности перформанси није једноставна механичка калкулација и подразумева професионално расуђивање. На њу утиче ревизорово разумевање ентитета, које се употпуњује током обављања поступака за процену ризика; као и познавање природе и обима погрешних исказа који су идентификовани у претходним ревизијама и ревизорова очекивања у вези са погрешним исказима у текућем периоду.

#### **Ревидирање у току ревизије (видети параграф 12)**

A14. Материјалност за финансијске извештаје у целини (и уколико је то применљиво, ниво или нивои материјалности за конкретне класе трансакција, салда рачуна или обелодањивања) се можда морају ревидирати као последица промена у околностима које су се десиле у току ревизије (на пример, одлука да се прода већи део пословања), нових информација или промена у ревизоровом разумевању ентитета и пословања као резултат спровођења додатних ревизијских поступака. На пример, уколико се током ревизије чини да ће финансијски резултати бити значајно другачији од очекиваних резултата, који су се првобитно користили да се утврди материјалност за финансијске извештаје у целини, ревизор треба да ревидира материјалност.

---

<sup>1</sup>SA 450, *Процена погрешних исказа идентификованих током ревизије*

<sup>2</sup>На пример, *Оквир за припрему и презентацију финансијских извештаја*, који је усвојио Одбор за рачуноводствене стандарде у априлу 2001. године, указује да у случају профитно оријентисаних ентитета, финансијски извештаји који задовољавају потребе инвеститора који обезбеђује почетни капитал за пословање, задовољавају већину потреба других корисника финансијских извештаја.

<sup>3</sup>Видети ISA 315 (ревидиран), *Идентификовање и процена ризика материјално погрешних исказа путем разумевања ентитета и његовог окружења*, параграфи A134-A135.

<sup>4</sup>SA 450, параграф A21.

<sup>5</sup>SA 230, *Ревизијска документација*, параграфи 8-11, и параграф A6.

<sup>6</sup>SA 200, *Општи циљеви независног ревизора и спровођење ревизије у складу са Међународним стандардима ревизије*, параграф 11.

<sup>7</sup>SA 200, параграф 17.

<sup>8</sup>SA 200, параграф 13(ц).

<sup>9</sup>SA 315 (ревидиран)

<sup>10</sup>SA 330, *Ревизорски одговор на процењене ризике*

<sup>11</sup>SA 450.

<sup>12</sup>SA 700 (ревидиран), *Формирање мишљења и извештавање о финансијским извештајима*