

РЕПУБЛИКА СРБИЈА
ОДБОР ЗА ЈАВНИ НАДЗОР НАД ОБАВЉАЊЕМ РЕВИЗИЈЕ



Република Србија
Одбор за јавни надзор над
обављањем ревизије
Број: 01/17
17. мај 2017. године
Београд

ИЗВЕШТАЈ О РАДУ

ОДБОРА ЗА ЈАВНИ НАДЗОР НАД ОБАВЉАЊЕМ РЕВИЗИЈЕ ЗА 2016. ГОДИНУ

I. Оснивање и почетак рада Одбора за јавни надзор над обављањем ревизије

Одбор за јавни надзор над обављањем ревизије (даље у тексту: Одбор за јавни надзор) је независно тело јавног надзора над ревизорском професијом у Републици Србији, са надлежностима утврђеним Законом о ревизији („Службени гласник РС“, број 62/13, у даљем тексту: Закон) који је ступио на снагу 24. јула 2013. године.

Одбор за јавни надзор основан је Одлуком Владе 05 Број: 02-9083/2013 од 25. октобра 2013. године, а први састав овог тела именован је Решењем Владе 24 Број: 119-10726/2013 од 11. децембра 2013. године.

Састав Одбора за јавни надзор на дан 31. децембар 2016. године:

1. Жељко Јовић – председник,
2. Драгиша Милић – члан,
3. Сузана Шулерић – члан,
4. Драгана Марковић – члан,
5. Душан Томић – члан,
6. Зоран Шкобић – члан,
7. Жарко Милићевић – члан.

Прва седница овог тела одржана је 18. децембра 2013. године, од када је ово тело оперативно и отпочело са радом.

Већина чланова Одбора за јавни надзор су стручњаци из области рачуноводства, ревизије, финансија и права који су независни од утицаја ревизорске професије и Коморе овлашћених ревизора (непрактичари), док је један члан Одбора за јавни надзор,

овлашћени ревизор са вишегодишњим искуством на законским ревизијама. Чланови овог тела именовани су на предлог министра надлежног за послове финансија, Народне банке Србије и Комисије за хартије од вредности, на период од четири године, а иста лица могу бити поново бирана највише још једанпут.

Министарство финансија (у даљем тексту: Министарство) обавља стручне и административне послове за потребе Одбора за јавни надзор.

Организација и начин рада Одбора за јавни надзор, уређени су Пословником о раду Одбора за јавни надзор. Одбор за јавни надзор једном годишње о свом раду извештава Владу Републике Србије.

II. Делокруг рада Одбора за јавни надзор

Делокруг рада Одбора за јавни надзор дефинисан је одредбама Закона.

Најзначајнија улога овог тела је да:

- спроводи надзор над радом Коморе овлашћених ревизора (у даљем тексту: Комора),
- спроводи надзор над контролом квалитета рада лиценцираних овлашћених ревизора и друштава за ревизију и изрицањем мера надзора,
- спроводи надзор над лиценцирањем ревизора и издавањем дозвола друштвима за ревизију,
- предлаже Министарству мере прописане Законом које се могу изрећи лиценцираним овлашћеним ревизорима и друштвима за ревизију ако се утврди да су својим активностима повредили одредбе овог закона.

Одбор за јавни надзор надзире Комору у обављању законом поверених послова, а поседује и механизме и средства да овај надзор учини ефикасним. У складу са тим, Одбор за јавни надзор контролише Комору у спровођењу програма за полагање испита за звање овлашћени ревизор, као и над активностима везаним за регистрацију лиценцираних овлашћених ревизора и друштава за ревизију. Ово тело надзире Комору и у обављању континуираног професионалног усавршавања лиценцираних овлашћених ревизора, контроли примене Међународних стандарда ревизије и стандарда о питањима професионалне етике, као и у спровођењу система контроле квалитета над обављањем ревизије.

Закон предвиђа више механизма за спровођење контроле. Одбор за јавни надзор кроз механизам давања сагласности и мишљења на општа акта Коморе, утиче на садржину и квалитет тих аката. Такође, може да предложи министарству надлежном за послове финансија, као органу који је законом овлашћен да врши надзор над законитошћу рада и аката Коморе, непосредни преглед документације и учествовање у активностима Коморе у вршењу законом поверених послова, односно да предлаже ванредне провере квалитета обављања ревизије.

Одбор за јавни надзор може да предузме и одређене мере уколико оцени да постоји основана сумња да су учињене одређене незаконитости и неправилности у раду Коморе. У складу са тим, може да затражи од Коморе, извештаје и друге податке као доказ о уоченим неправилностима, као и да предложи мере ради њиховог отклањања. Такође, може да покрене иницијативу за утврђивање одговорности чланова органа и запослених у Комори, као и да предложи сазивање Скупштине Коморе, односно да предузме и друге мере из своје надлежности.

Одбор за јавни надзор разматра извештаје Министарства и расправља о кључним питањима у вези са лиценцирањем ревизора и издавањем дозвола друштвима за ревизију за обављање ревизије.

Одбор за јавни надзор предлаже Министарству мере према ревизорима и друштвима за ревизију, уколико се у Законом прописаном поступку утврди да нису поступали у складу са одредбама овог закона, а може да предложи и покретање ванредних контрола квалитета њиховог рада.

III. Програм рада Одбора за јавни надзор

Основне активности Одбора за јавни надзор дефинисане Програмом рада за 2016. годину односиле су се на:

1. Праћење спровођења општих аката Коморе, као и Закона и према потребама предлагања измена и допуна истих,
2. Надзор над обављањем послова провере квалитета обављених ревизија, провере квалитета рада друштва за ревизију, самосталних ревизора и лиценцираних овлашћених ревизора,
3. Давање предлога за ванредне провере квалитета рада друштава за ревизију, самосталних ревизора и лиценцираних овлашћених ревизора,
4. Давање предлога Министарству за изрицање мера према друштвима за ревизију, самосталним ревизорима и лиценцираним овлашћеним ревизорима,
5. Надзор над издавањем, продужењем и одузимањем лиценци овлашћеним ревизорима, односно издавањем и одузимањем дозвола за обављање ревизије друштвима за ревизију и самосталним ревизорима,
6. Надзор над радом Коморе, у делу:
 - спровођења програма за полагање испита за звање овлашћени ревизор, ослобађање полагања испита или дела испита, као и организовање полагања испита,
 - спровођења програма континуираног професионалног усавршавања лиценцираних овлашћених ревизора.

7. Разматрање годишњег извештаја о раду Коморе, који је Комора дужна да достави у року од 30 дана од усвајања на Скупштини,

8. Пружање помоћи, достављање информација и сарадња са надлежним органима трећих земаља, одговорним за одобрење, регистрацију, проверу квалитета рада и надзор ревизора, односно ревизорских друштава трећих земаља, у складу са потребама.

IV. Спровођење Програма рада Одбора за јавни надзор

Од 1. јануара 2016. године а закључно са 31. децембром 2016. године одржано је укупно 10 седница овог тела.

У извештајном периоду најзначајније активности овог тела биле су усмерене на унапређење функционисања система контроле квалитета обављања ревизије успостављеног у оквиру Коморе. С тим у вези, Одбор за јавни надзор је наложио Комори да изради смернице о одређивању и дефинисању предлога мера након извршене контроле квалитета, код друштава за ревизију и лиценцираних овлашћених ревизора, са одговарајућом матрицом која би омогућила што објективнији приступ приликом опредељивања конкретних мера. Приликом достављања планова контроле квалитета обављања ревизије за наредне периоде Комора је у обавези да изради одговарајућу матрицу и образложење са што већим опсегом потенцијалних ризика који могу утицати на квалитет издатих ревизорских извештаја и на тај начин омогући објективнији приступ у опредељивању субјеката контроле квалитета.

Све предузете активности имале су за резултат покретање нових поступака за изрицање мера друштвима за ревизију и ревизорима због непоштовања одредаба Закона и правила струке. С тим у вези, Одбор за јавни надзор је на основу извештаја Коморе о обављеним контролама квалитета рада, предложио Министарству да друштвима за ревизију изда седам налога за отклањање утврђених неправилности. У извештајном периоду предложено је и изрицање петнаест мера лиценцираним овлашћеним ревизорима. Због лакших повреда одредаба Закона и правила струке изречено је 9 јавних опомена, док је због тежих пропуста у обављању ревизије изречено 6 мера условног одузимања лиценци на период од две године.

Поред унапређења функционисања система контроле квалитета обављања ревизије, значајан део активности био је усмерен на разматрање и одобрење подзаконских аката Коморе неопходних за спровођење Закона.

Акта Коморе која су била предмет разматрања Одбора за јавни надзор:

Р.б.	НАЗИВ АКТА	МИШЉЕЊЕ/ САГЛАСНОСТ	БР. АКТА ОЈН	ДАТУМ ДОНОШЕЊА АКТА
1.	Годишњи извештај о раду и активностима за 2015. годину на пословима контроле квалитета рада друштава за ревизију, лиценцираних овлашћених ревизора и самосталних ревизора.	Мишљење	11/16	31.05.2016.

2.	Предлог финансијског плана Коморе овлашћених ревизора за 2017. годину.	Мишљење	31/16	02.12.2016.
3.	План провере квалитета рада друштава за ревизију, самосталних ревизора и лиценцираних овлашћених ревизора за 2017. годину.	Мишљење	32/16	27.12.2016.

По питању надзора над издавањем дозвола друштвима за ревизију, односно издавањем и продужењем лиценци овлашћеним ревизорима за обављање ревизије финансијских извештаја, Министарство је чланове Одбора за јавни надзор обавештавало о спровођењу Закона у вези са издавањем дозвола и лиценци, а на једној од седница разматрана је и информација о активностима Министарства у овом делу спровођења Закона.

У претходном периоду Одбор за јавни надзор није предлагао покретање ванредних провера квалитета обављених ревизија, а није било ни захтева за међународном сарадњом са надлежним органима трећих земаља, одговорним за одобрење, регистрацију, проверу квалитета рада и надзор ревизора, односно ревизорских друштава трећих земаља.

У току извештајног периода Одбор за јавни надзор упутио је допис Министарству како би указао на неопходност што хитнијег успостављања процеса континуираног превода ажурираних Међународних стандарда ревизије (МСР) који представљају основни алат за рад у ревизорској професији.

Ван својих редовних надлежности Одбор за јавни надзор је узео учешће у раду Одбора за управљање Пројектом техничке помоћи Републици Србији у реформи корпоративног финансијског извештавања.

V. Хронолошки преглед седница Одбора за јавни надзор

Одбор за јавни надзор је током 2016. године одржао укупно 10 седница.

На 25. седници Одбора за јавни надзор одржаној 11. фебруара 2016. године, разматран је Извештај о раду и активностима за 2015. годину, који је доставила Комора. На истој седници разматран је и Извештај сектора за едукацију и регистре Коморе за 2015. годину, као и преглед системских ризика у примени МСР уочених у поступцима контроле квалитета обављених ревизија који је на захтев чланова Одбора за јавни надзор доставила Комора.

На 26. седници Одбора за јавни надзор одржаној 22. марта 2016. године, разматрани су Извештаји Коморе о извршеној контроли квалитета обављених ревизија (са предлозима мера), након чега су чланови Одбора за јавни надзор донели закључак да на основу достављених предлога за изрицање мера чланови Одбора за јавни надзор нису у могућности да предложе Министарству одговарајуће мере и с тим у вези је предложено да Комора у сарадњи са стручном службом Министарства припреми детаљно образложење предлога мера као и образац предлога мера на основу којег би Министарство могло да на предлог Одбора за јавни надзор изради решења о изрицању мера. На истој седници је договорено и да Комора достави Одбору за јавни надзор смернице о одређивању и

дефинисању предлога мера након извршене контроле квалитета, код друштава за ревизију и лиценцираних овлашћених ревизора. Такође у наставку седнице разматран је предлог Извештаја о раду Одбора за јавни надзор.

На 27. седници Одбора за јавни надзор одржаној 21. априла 2016. године разматран је допуњени Извештај о раду Одбора за јавни надзор за 2015. годину, након чега су чланови Одбора за јавни надзор једногласно прихватили Извештај о раду Одбора за јавни надзор за 2015. годину. На истој седници је разматран предлог Програма рада Одбора за јавни надзор, након чега је исти и усвојен.

На 28. седници Одбора за јавни надзор која је одржана 31. маја 2016. године разматрани су допуњени Извештаји Коморе о извршеној контроли квалитета обављених ревизија (са предлозима мера) у складу са коментарима чланова Одбора за јавни надзор датим на 26. седници Одбора за јавни надзор. На истој седници усвојен је допуњени Нацрт Извештаја о раду и активностима за 2015. годину на пословима контроле квалитета рада друштава за ревизију, лиценцираних овлашћених ревизора и самосталних ревизора, који је доставила Комора, ради давања мишљења. У наставку седнице разматрани су достављени подаци од друштава за ревизију на основу обављених ревизија финансијских извештаја за 2014. годину.

На 29. седници Одбора за јавни надзор која је одржана 13. јуна 2016. године разматрана је тренутна ситуација у вези превода МСР, након чега су чланови Одбора за јавни надзор предложили да се наредном изменом Закона измени члан који се односи на давање мишљења Одбора за јавни надзор на превод МСР. На истој седници разматране су и смернице о одређивању и дефинисању предлога мера након извршене контроле квалитета, код друштава за ревизију и лиценцираних овлашћених ревизора, након чега су чланови Одбора за јавни надзор предложили да се разматрање достављених смерница одложи за неку од наредних седница како би чланови Одбора за јавни надзор у међувремену Комори дали инструкције за израду матрице која би олакшала објективност у изрицању мера. У наставку седнице чланови су разматрали начин вођења евиденције изречених мера, такође је разматрано да у оквиру евиденције предложених мера посебно буду означени рокови истека мера.

На 30. седници Одбора за јавни надзор која је одржана 28. јула 2016. године, разматрани су Извештаји Коморе о извршеној контроли квалитета обављених ревизија (са предлозима мера), након чега је Одбор за јавни надзор дао предлог Министарству да се друштвима за ревизију и лиценцираним овлашћеним ревизорима изрекну предложене мере. У наставку седнице чланови Одбора за јавни надзор донели су закључак да Комора у што краћем року изради матрицу коју ће користити приликом давања предлога за изрицање мера као и да приликом достављања Извештаја Коморе о спроведеном поступку контроле квалитета рада и образложеног предлога за изрицање мере, Одбору за јавни надзор достави и кратку анализу која ће образложити разлог избора конкретне мере у односу на остале мере.

На 31. седници Одбора за јавни надзор која је одржана 19. септембра 2016. године разматран је Нацрт упутства о одређивању и дефинисању предлога мера који је доставила Комора, након чега је закључено да предметни нацрт представља побољшање приступа изрицања мера, као и то да је након одређеног времена потребно извршити проверу

примене овог упутства у пракси. У наставку седнице закључено је да се извештаји о отклањању неправилности које су доставила друштва за ревизију прихватају.

На 32. седници Одбора за јавни надзор која је одржана 31. октобра 2016. године разматрани су Извештаји Коморе о извршеној контроли квалитета обављених ревизија (са предлозима мера), након чега је Одбор за јавни надзор дао предлог Министарству да се друштвима за ревизију и лиценцираним овлашћеним ревизорима изрекну предложене мере.

На 33. седници Одбора за јавни надзор која је одржана 30. новембра 2016. године одложен је Нацрт плана провере квалитета рада друштава за ревизију за 2017. годину, за наредну седницу како би чланови Одбора за јавни надзор размотрили достављени нацрт. На истој седници је Одбор за јавни надзор дао позитивно мишљење на предлог финансијског плана Коморе. У наставку седнице генерални секретар Коморе је упознао чланове Одбора за јавни надзор са годишњим Извештајем о раду Коморе за 2015. годину.

На 34. седници Одбора за јавни надзор која је одржана 26. децембра 2016. године разматран је План провере квалитета рада друштава за ревизију, самосталних ревизора и лиценцираних ревизора за 2017. годину. Такође је разматран и Извештај сектора за едукацију и регистре Коморе овлашћених ревизора за период од 1.1. до 15.12.2016. године. У наставку седнице разматрана је Информација стручне службе Министарства о спровођењу Закона у погледу издавања лиценци и дозвола за обављање ревизије финансијских извештаја и изрицања мера у вези са спроведеним поступцима контроле квалитета.

VI. Активности у вези са спровођењем система контроле квалитета обављених ревизија

Систем контроле квалитета обављених ревизија, тј. контрола квалитета рада друштава за ревизију и лиценцираних овлашћених ревизора, врсте мера које се након завршетка поступка контроле квалитета могу изрећи друштвима за ревизију и ревизорима због непоштовања одредаба Закона и правила струке, као и надлежности за изрицање мера уређени су одредбама чл. 71 - 88. Закона.

У претходном периоду Одбор за јавни надзор је предложио изрицање укупно 25 мера, од којих се 8 односило на друштва за ревизију, а 17 на лиценциране овлашћене ревизоре запослене у тим друштвима за ревизију.

Због лакших повреда одредаба Закона и правила струке друштвима за ревизију на предлог Одбора за јавни надзор изречено је 7 налога за отклањање утврђених неправилности, док је због изузетно грубих повреда одредаба Закона и правила струке одузета једна дозвола на максимални период од пет година.

Изречене мере су ради прегледности дате у следећој табели (*Табела 1*) :

Табела 1:

Година	Отклањање неправилности утврђених у поступку контроле квалитета	Одузимање дозволе
	1	2
2013.	-	-
2014.	-	-
2015.	-	-
2016.	7	1 (на период од 5 година)
Укупно:	7	1

У претходном периоду на предлог Одбора за јавни надзор изречено је и 17 мера лиценцираним овлашћеним ревизорима. Због лакших повреда одредаба Закона и правила струке изречено је 9 јавних опомена. Због тежих пропуста у обављању ревизије изречено је 6 мера условног одузимања лиценци на период од две године, док су у два случаја због изузетно грубих повреда одредаба Закона и правила струке одузете лиценце на максимални период од пет година.

Изречене мере су ради прегледности дате у следећој табели (*Табела 2*) :

Табела 2

Година	Јавна опомена	Условно одузимање лиценце	Одузимање лиценце
	1	2	3
2013.	-	-	-
2014.	-	-	-
2015.	-	-	-
2016.	9	6 (на период од 2 године)	2 (на период од 5 година)
Укупно:	9	6	2

Одбор је током године детаљно разматрао информације о налазима спроведених контрола квалитета (видети Прилог 1) у циљу разумевања кључних пропуста у раду ревизора, тј. идентификовања системских ревизорских грешака. На бази ових разматрања и анализа, утврђено је да се најчешћи системски пропусти односе на следеће кључне области:

ПЛАНИРАЊЕ РЕВИЗИЈЕ:

- Документовање ревизорског плана на почетку ревизорског процеса;
- Идентификовање и процена ревизорских ризика;
- Утврђивање ревизорске материјалности;
- Документовање аналитичких процедура, интерних контрола и информационог окружења;

СПРОВОЂЕЊЕ ПОСТУПКА РЕВИЗИЈЕ:

- Узорковање;
- Документовање ревизорских доказа у детаљним тестовима;

- Тестирање позиција главне књиге;
- Провера напомена и извештаја о токовима готовине;
- Закључци у закључним ревизорским процедурама.

Генерално је запажање да су ревизорски поступци, разматрања и закључци недовољно документовани у складу са захтевима релевантних међународних стандарда. Одбор је кроз своја разматрања навео да су могући разлози за овакве пропусте следеће природе:

- Недостајући професионални капацитети у друштвима за ревизију у односу на број уговорених ангажмана;
- Недовољна или неодговарајућа професионална едукација;
- Пропусти у вези са применом или не примењивање Међународног стандарда контроле квалитета (МСКК 1).

Одбор је закључио, да сви напред наведени недостаци упућују на то да је ради подизања нивоа квалитета ревизорског извештавања у Републици Србији неопходно с једне стране систематски приступити едукацији представника ове професије, са посебним акцентом на МСР и правила струке чија се примена у пракси показала најпроблематичнијом, док је са друге стране потребно константно унапређивати систем контроле квалитета обављања ревизије и истрајати у његовом спровођењу.

VII. Сарадња са међународним институцијама

У претходном периоду Одбор за јавни надзор је учествовао на конференцији коју су организовали Министарство и Центар за реформу финансијског извештавања Светске банке (CFRR), на којој је представљен Пројекат техничке помоћи Републици Србији у реформи корпоративног финансијског извештавања (у даљем тексту: Пројекат).

Ради спровођења овог пројекта формиран је Одбор за управљање Пројектом у чијем раду активно учествују и представници Одбора за јавни надзор (крајем 2016. године одржана је прва седница овог тела).

ПРЕДСЕДНИК
ОДБОРА ЗА ЈАВНИ НАДЗОР
НАД ОБАВЉАЊЕМ РЕВИЗИЈЕ

Жељко Јовић

Прилог 1

У наредној табели дата је структура контролисаних друштава у претходном периоду, у смислу одредбе из члана 73. Закона:

На листи Комисије за ХоВ	12
Ван листе	4*
Укупно контролисаних друштава	16

**једно друштво је у моменту сачињавања Плана контроле било ван листе, али је у извештајном периоду прикључено листи друштава за ревизију која могу да обављају ревизију финансијских извештаја друштава чије су хартије од вредности укључене на МТП*

На основу досадашњих искустава у спровођењу система контроле квалитета, у наставку је дат приказ уочених неправилности у раду друштава за ревизију и лиценцираних овлашћених ревизора:

Ради прегледности у следећој табели је приказан број друштава за ревизију са системским грешкама и број друштава за ревизију код којих уочена грешка није системска у односу на специфичну примену МСР, на укупном броју ревизорских друштава (16 друштава) је следећи:

	Грешке у примени МСР	Број системских грешака	Број друштава код којих грешка није системска**
1	Писмо о ангажовању	1	1
2	Документовање планирања ревизије	4	3
3	Идентификовање и процена ризика материјално значајног погрешног исказа на нивоу класа трансакција...	9	4
4	Идентификовање и процена ризика материјално значајног погрешног исказа на нивоу ентитета	1	1
5	Одређивање материјалности	6	5
6	Познавање пословања клијента	1	1
7	Аналитичке процедуре у фази планирања ревизије	4	2
8	Одговор ревизора на процењене ризике	1	0
9	Документовање познавања интерних контрола и информационог система	5	5
10	Узорковање	7	6
11	Разматрање криминалних радњи	1	0
12	Недостатак документовања ревизорских доказа у детаљним тестовима	5	4
13	Документовање присуства попису	1	5
14	Конфирмације	1	2
15	Прва ревизорска ангажовања - почетна стања	1	1
16	Радни папири нису у складу са захтевима МСР 500 Ревизорски доказ	3	3
17	Повезане стране	1	0

18	Накнадни догађаји	1	1
19	Начело сталности	1	0
20	Неадекватан извор података за преглед судских спорова	1	2
21	Процена ризика криминалне радње и грешке	1	0
22	Тест главне књиге	12	1
23	Провера усаглашености са званичним обрасцима ФИ	1	1
24	Провера извештаја о токовима готовине	5	4
25	Документованост провере напомена	3	1
26	Сумарни преглед некоригованих погрешних исказа	2	2
27	Закључци у закључним процедурама не одговарају доказима који су неадекватно документовани	2	6
28	Форма и садржина Писма презентације	1	0
29	Грешке у формирању мишљења	1	0

* Број друштава у којима је уочена грешка на свим контролисаним ангажовањима (3 ангажовања)

** Број друштава код којих је уочена грешка, али не на свим контролисаним ангажовањима

Контролисана друштва и лиценцирани овлашћени ревизори, своје ревизорско просуђивање стављају на прво место и без других раматрања доносе закључке о начинима и поступцима предметне ревизије. Због таквог става, долази до пропуста у примени Методологије ревизије и делимично непокривених захтева и циљева МСР.

Као најчешћи и значајни недостаци и пропусти у примени МСР и правила струке који су констатовани у поступку контроле квалитета рада друштава за ревизију и лиценцираних овлашћених ревизора, могу се издвојити следећи:

МСР 300 Планирање ревизије финансијских извештаја:

Највећи број контролисаних друштава за ревизију документовање планирања ревизије спроводи кроз стандардне обрасце. Међутим, одговори „ДА“, „НЕ“ и „није применљиво“ без додатних детаља, анализа, објашњења и референци на радне папире у којима је претходно наведено документовано, не пружају довољан доказ да је ова процедура у потпуности спроведена. Таквим приступом нису испуњени захтеви МСР 300 параграфи 7. до 11. којима се утврђује карактеристика ангажовања, фактори професионалног расуђивања, време, обим и распоред кадровских потенцијала, а посебно спровођење поступака прихватања клијента ревизије и комуникација са претходним ревизором. Не придаје се значај изменама плана и стратегије ревизије током извршавања ревизије када дође до промене околности и/или нових сазнања.

МСР 315 Идентификовање и процена ризика материјално погрешних исказа путем разумевања ентитета и његовог окружења:

Овај стандард захтева од ревизора да идентификује и процени ризике материјално погрешног исказа на нивоу финансијских извештаја и на нивоу тврдње за класе трансакција, салда рачуна и обелодањивања, како би креирао основу за осмишљавање и примену даљих ревизијских поступака.

Класе трансакција су повезани рачуни биланса на којима се евидентирају појединачне пословне промене, а ради свеобухватнијег и ефективнијег сагледавања потенцијалних ризика и сврсисходнијег креирања одговора на исте, посматрају се заједно.

Сагласно МСР 315 параграф 15. ревизор треба да утврди да ли је клијент ревизије успоставио поступке идентификовања пословних ризика, процене настанка тог ризика и након тога стекне разумевање, а како би осмислио своје активности у циљу потврђивања истих и тиме у значајној мери потврдио постојање и функционисање интерних контролних механизма (интерних контрола). Ово подразумева и ревизорово разумевање и прихватање функционисања информационих система.

Документовање познавања пословања клијента у смислу захтева које поставља МСР 315 (делатност, екстерни и интерни фактори који значајно утичу на пословање клијента) од суштинског је значаја за одређивање класа трансакција, ризика и креирања одговора на процењене ризике које ревизор мора да креира у току свог ангажмана.

МСР 320 Материјалност у планирању и спровођењу ревизије:

Код извесног броја контролисаних ангажовања, постоје недоследности и одступања од захтева МСР 320 параграфи 10. и 11, а који се користе за одређивање износа материјалности у финансијским извештајима изнад кога би, појединачно или збирно гледано, погрешно представљање узроковало да финансијски извештаји нису објективни и реални. Начин одређивања материјалности описан је у МСР 320, а прецизира се појединачним методологијама. МСР 320 прописује да се, при одређивању материјалности користи принцип професионалног просуђивања, али уз поштовање одређених МСР прописаних захтева. Захтев МСР је да се материјалност одређује као проценат неке од билансних позиција из биланса, у зависности од конкретних околности клијента ревизије (делатност, да ли се остварује профит или губитак, сталност профита из године у годину и сл.). Одабир полазне основе и на њу примењеног процента у радним папирима ревизора мора се образложити и радни папири морају садржати разлоге за одабир полазне основе и одабраног процента. Најчешћа недоследност у примени овог МСР је одабир полазне основе (највећи број друштава узима просек више полазних основа, што не осликава суштину захтева овог МСР и не омогућава правилан увид у суштину евентуалних грешака у финансијским извештајима). Такође, постоји пракса да се укупна материјалност „распоређује“ на појединачне билансне позиције, што је неадекватно захтевима овог стандарда. Друга врста неразумевања постоји при примени материјалности одређене у фази планирања, на даље поступке ревизије. Наиме, друштва за ревизију се не придржавају процењеног износа материјалности (који се може променити у даљим фазама ревизорског посла уколико се за то укаже објективна потреба), па се детаљна тестирања спроводе и закључци доносе без ослањања на овај износ. Следствено томе, кумулативни ефекти погрешних исказа испод нивоа материјалности се не документују у сумарном прегледу некоригованих погрешних исказа.

МСР 530 Ревизорско узорковање:

Сагласно параграфу 4. овог стандарда ...“циљ ревизора, да приликом коришћења ревизорског узорковања, је да обезбеди основу за доношење закључака о популацији из које је узорак узет...” Следствено томе постоји ризик да закључак спроведених тестова може бити погрешан. У циљу смањивања овакве врсте ризика, стандард даје смернице и упућује на одговарајуће технике како би се овај ризик умањило.

Без намере да се оправда недовољна и неадекватна примена овог стандарда, мора се истаћи проблем недостатка ревизорских алата који су неопходни у поступку одабира узорка са циљем смањења степена одступања и материјално значајне грешке. Такође, битно је нагласити да се проблем примене узорковања након извршене едукације током 2014. године смањује, па је за очекивати да у следећем периоду неће бити значајније изражен.

МСР 240 Одговорност ревизора за разматрање криминалних радњи у ревизији финансијских извештаја:

Циљ и захтев овог стандарда је процена ризика од материјално погрешног исказа у финансијским извештајима. Потребно је да, применом ревизорских техника, пратећи остале захтеве и елементе наведеног стандарда ревизор осмисли адекватне одговоре и планира тестове и поступке за откривање криминалних радњи.

МСР 240 параграф 11. дефинише криминалну радњу ...“као намерну активност једног или више руководиоца овлашћених за управљање, или трећих страна, која укључује обмањивање ради стицања неприпадајуће или незаконите добити...”

Сагласно параграфу 32. наведеног стандарда, ревизор је у обавези да, без обзира на процене ризика осмисли и спроведе ревизорске поступке тестирања и испитивања евиденција унетих у главну књигу. Нашим контролама квалитета у наведеном периоду смо утврдили да само 2 (два) контролисана друштва адекватно спроведе и документују ову процедуру. Морамо напоменути да је захтев овог стандарда веома комплексан и сложен, повезан са напредним софтверским ревизорским алатима, који у највећем броју случајева нису заступљени код наших ревизорских друштава.

Међутим ово не може бити оправдање, јер постоје и могући су други начини, који нису потпуни или су веома мало поуздани (такозване „ручне технике“, инспекција и/или посматрање), али би и таква примена била од значаја за квалитет ревизије и повећање дужне пажње односно професионалног скептицизма.

МСР 500 Ревизорски доказ:

Према параграфу 5. (б) „... адекватност ревизорског доказа је мера квалитета, то јест релевантности и поузданости у пружању подршке закључцима на којима се заснива ревизорско мишљење...“, ревизор је у обавези да осмисли и спроведе одговарајуће ревизорске поступке, којима ће поткрепити своје мишљење.

МСР захтева извођење низа поступака, као што су тестови контрола и поступака суштинског испитивања, односно тестови детаља. Сви поступци морају бити адекватно спроведени и документовани. Контролом квалитета, утврдили смо да се суштински поступци спроведе, али да по нашем мишљењу нису довољни и адекватно документовани (везано је и за ревизорско узорковање). Радни папири, у једном броју случајева нису адекватно креирани и повезани са одговарајућим ризиком. Нема повезаности са класама трансакција (види објашњење за МСР 315) и сходно томе извођења неопходних закључака. У значајној мери нису извршена повезивања ревизорских тестова и прикупљених информација за рачуноводствени информациони систем и његову поузданост.

Аналитички поступци који се спроведе нису адекватно и довољно документовани кроз напомене и коментаре утврђених промена и одступања у радној документацији.

Неадекватно повезивање и документовање ревизорских доказа, може имати последицу да одступања која се утврде у поступцима детаљних тестова, неће бити унета у збирни преглед неисправљених погрешних исказа. Следствено томе, постоји потенцијални ризик погрешног изражавања ревизорског мишљења, које се према МСР 700 „... на

процени закључака изведених на основу прибављених ревизорских доказа...“, а услед чега може бити изражено погрешно мишљење.

Примена Међународног стандарда контроле квалитета (МСКК 1):

Грешке које су наведене у претходном делу у односу на специфичну примену МСР, на контролисаном броју ревизорских ангажовања, одразиле су се и кроз пропусте у примени Међународног стандарда контроле квалитета (МСКК 1).

Делимични пропусти и недостаци у примени МСКК 1, утврђени су код друштава за ревизију која нису у потпуности примењивала део који се односи на Надзор и примену захтева у параграфима 48. до 59. наведеног стандарда.

Грешке које су наведене у делу Б. у односу на специфичну примену МСР, на контролисаном броју ревизорских ангажовања одразиле су се и кроз пропусте у примени или њеној потпуној одсутности на примени Међународног стандарда контроле квалитета (МСКК 1).

Делимични пропусти и недостаци у примени МСКК 1, утврђени су код друштава за ревизију која нису у потпуности примењивала део који се односи на Надзор и примену захтева у параграфима 48. до 59. наведеног стандарда. По овом основу, према четири друштва за ревизију изнета је препорука да се утврђени недостаци у области контроле квалитета отклоне, а једном друштву за ревизију да успостави комплетан систем контроле квалитета.