

РЕПУБЛИКА СРБИЈА
ОДБОР ЗА ЈАВНИ НАДЗОР НАД ОБАВЉАЊЕМ РЕВИЗИЈЕ



Република Србија
Одбор за јавни надзор над обављањем
ревизије
Број: 2/19
6. мај 2019. године
Београд

ИЗВЕШТАЈ О РАДУ

ОДБОРА ЗА ЈАВНИ НАДЗОР НАД ОБАВЉАЊЕМ РЕВИЗИЈЕ ЗА 2018. ГОДИНУ

I. Одбор 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“, бр. 62/13 и 30/18, 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 2018. године:

1. Дејан Девић – председник,
2. Драгиша Милић – члан,
3. Ана Радевић – члан,
4. Драгана Марковић – члан,
5. Душан Томић – члан,
6. Марко Јовановић – члан,
7. Марко Јанковић – члан.

Прва седница овог тела одржана је 18. децембра 2013. године, од када је ово тело оперативнио 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.

Рад чланова Одбора за јавни надзор финансира се средствима из буџета у складу са Одлуком Владе 05 Број: 02-9083/2013 од 25. октобра 2013. године.

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, друштва за ревизију и самосталних ревизора и изрицањем мера надзора,
- спроводи надзор над лиценцирањем ревизора и издавањем дозвола друштвима за ревизију и самосталним ревизорима,
- предлаже Министарству мере прописане Законом које се могу изрећи лиценцираним овлашћеним ревизорима, друштвима за ревизију и самосталним ревизорима ако се утврди да су 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 лиценцирање овлашћених ревизора и друштва 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 и самосталним ревизорима за обављање ревизије.

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

III. Стање на тржишту ревизије

Према подацима Коморе овлашћених ревизора закључио са 31. децембром 2018. године, било је регистровано 66 друштава за ревизију и 300 лиценцираних овлашћених ревизора.

Од укупног броја лиценцираних овлашћених ревизора 268 било је запослено у друштвима за ревизију на пословима ревизије финансијских извештаја (активни ревизори), док 32 није обављало ревизије финансијских извештаја (неактивни ревизори).

Поред лиценцираних овлашћених ревизора, на пословима ревизије финансијских извештаја радило је и 613 лица запослених у друштвима за ревизију.

IV. Програм рада Одбора за јавни надзор

Основне активности Одбора за јавни надзор дефинисане Програмом рада за 2018. годину односе се на:

1. Спровођење активности ради реализације послова поверених одредбама Закона (детаљно наведене у програму рада овог тела за 2018. годину), од којих као најзначајније издвајамо следеће:

- надзор над радом Коморе овлашћених ревизора у делу спровођења програма за полагање испита за звање овлашћени ревизор, као и спровођења програма континуираног професионалног усавршавања лиценцираних овлашћених ревизора,

- надзор над функционисањем система контроле квалитета рада друштава за ревизију и ревизора,

- надзор над издавањем, продужењем и одузимањем лиценци овлашћеним ревизорима, односно издавањем и одузимањем дозвола за обављање ревизије друштвима за ревизију и самосталним ревизорима, као и изрицању мера надзора;

2. Разматрање могућности за даље унапређење смерница за избор друштава за ревизију која ће бити предмет контроле квалитета обављања ревизије, у сарадњи са Комором овлашћених ревизора;

3. Разматрање могућности за даље унапређење смерница за предлагање мера друштвима за ревизију и лиценцираним овлашћеним ревизорима, у сарадњи са Комором овлашћених ревизора;

4. Тематске расправе о развоју ревизорске струке и комуникација са Комором овлашћених ревизора о тренутном стању струке и активностима за развој струке, као и радни састанци са великим друштвима за ревизију;

5. Израда докумената са препорукама за измену Закона;

6. Активности у вези спровођења Пројекта техничке помоћи Републици Србији у реформи корпоративног финансијског извештавања.

V. Активности Одбора за јавни надзор

Од 1. јануара 2018. године а закључно са 31. децембром 2018. године одржао је укупно 9 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. У том смислу спроведене су активности у даљем унапређењу смерница за избор друштава за ревизију која ће бити предмет контроле квалитета обављања ревизије, у сарадњи са Комором овлашћених ревизора, као и смерница за одређивање и дефинисање предлога мера (након извршене контроле квалитета) код друштава за ревизију и лиценцираних овлашћених ревизора. Поред тога, настављено је са унапређењем планирања и спровођења поступака контроле квалитета обављања ревизије код друштава за ревизију која обављају ревизију финансијских институција.

Све предузете активности имале су за резултат унапређење поступака контроле квалитета обављања ревизије, укључујући и 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, а ценећи све околности у конкретним случајевима, као и тежину учињених повреда одредаба Закона и правила струке, предложио Министарству да једном друштву за ревизију буде одузета дозвола за обављање ревизије на максимални период од пет година, као и да у два случаја буду одузете лиценце за обављање ревизије (једна на период од две година, а једна на максимални период од пет година).

Такође, посебна пажња посвећена је будућим изменама Закона, где је Одбор за јавни надзор на основу искустава у примени постојеће регулативе, доставио консултантима ангажованим за измену регулативе у области корпоративног рачуноводства и законске ревизије, свој предлог за измену исте.

Поред унапређења функционисања система контроле квалитета обављања ревизије, део активности био је усмерен на разматрање и одобрење 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.	Објављивање укупних резултата провере квалитета рада друштава за ревизију и самосталних ревизора за 2017. годину.	Мишљење	4/18	23.04.2018.
2.	План провере квалитета рада друштава за ревизију, самосталних ревизора и лиценцираних овлашћених ревизора за 2019. годину	Мишљење	9/18	23.11.2018.
3.	Предлог финансијског плана Коморе овлашћених ревизора за 2019. годину	Мишљење	10/18	23.11.2018.

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 и изрицањем мера друштвима за ревизију и ревизорима, а крајем 2018. године разматрана је и информација о активностима Министарства у овом делу спровођења Закона.

У вези са надзором у делу спровођења програма за полагање испита за звање овлашћени ревизор, као и спровођења програма континуираног професионалног усавршавања лиценцираних овлашћених ревизора Комора овлашћених ревизора је обавештавала Одбор за јавни надзор о активностима у овом сегменту спровођења Закона, а крајем 2018. године разматран је и извештај Коморе за ту годину. У организацији Коморе овлашћених ревизора у извештајном периоду одржана су два испитна рока за стицање звања овлашћени ревизор. У мајском испитном року 87 кандидата пријавило је 109 испита, док је у новембарском испитном року 102 кандидата пријавило 145 испита. Током 2018. године спровођено је и континуирано професионално усавршавање којем је присуствовало 279 лиценцираних овлашћених ревизора.

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.

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.

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 изречено је укупно 38 мера, од којих је 12 изречено друштвима за ревизију, а 26 лиценцираним овлашћеним ревизорима запосленим у тим друштвима за ревизију.

Због лакших повреда одредаба Закона и правила струке друштвима за ревизију изречено је 10 налога за отклањање утврђених неправилности, док су због изузетно тешких повреда одредаба Закона и правила струке одузете две дозволе 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)
2017.	3	
2018.	-	1 (на период од 5 година)
Укупно:	10	2

У претходном периоду изречено је и 26 мера лиценцираним овлашћеним ревизорима. Због лакших повреда одредаба Закона и правила струке изречено је 11 јавних опомена. Због тежих пропуста у обављању ревизије изречено је 11 мера условног одузимања лиценци на период од две године, док су у четири случаја због изузетно тешких повреда одредаба Закона и правила струке одузете лиценце (једна на период од две године, а три 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)
2017.	2	5 (на период од 2 године)	
2018.			2 (једна на период од 2 године, а једна на период од 5 година)
Укупно:	11	11	4

Одбор за јавни надзор је детаљно разматрао информације о налазима спроведених контрола квалитета за 2018. годину (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 у посматраној години односе на следеће кључне области:

- Планирање ревизорског процеса;
- Идентификовање и процена ревизорских ризика;
- Узорковање;
- Документовање ревизорских доказа током процеса ревизије;
- Тестови главне књиге.

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 професионална едукација;
- Пропусти у вези са применом Међународног стандарда контроле квалитета (МСКК 1).

Међутим, треба истаћи да је поновљена контрола квалитета друштава за ревизију (од 16 контролисаних друштава за ревизију у 2018. години, 14 друштава су била предмет контроле у ранијем периоду) показала напредак у погледу побољшања квалитета у извођењу поступака ревизије (видети Прилог 1, Табела 2). Због тога је и број системских налаза мањи него у претходном циклусу контроле.

Код друштава за ревизију код којих је спроведена контрола квалитета у погледу сукоба интереса, односно забрањених активности за лиценциране овлашћене ревизоре и друштво за ревизију, а према захтевима из чл. 34. и 35. Закона, као и Етничком кодексу за професионалне рачуновође, нису утврђене повреде наведених одредби.

Одбор је закључио, да наведене информације указују на то да контрола квалитета даје позитивне ефекте на подизање квалитета обављања ревизије, на шта пре свега указују ефекти поновне контроле квалитета рада друштава за ревизију. Међутим, напред наведени недостаци код друштава за ревизију која су први пут у поступку контроле, 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, с друге стране, потребно константно унапређивати систем контроле квалитета обављања ревизије и истрајати у његовом спровођењу.

VII. Сарадња са међународним институцијама и друге активности

Представници Одбора за јавни надзор су у оквиру Пројекта техничке помоћи Републици Србији у реформи корпоративног финансијског извештавања, присуствовали радионици коју је организовала Светска банка на тему ЕУ регулативе у области екстерне ревизије, а у вези са планираним изменама Закона у овој области.

У време доношења Закон је био предмет усклађивања са Осмом директивом ЕУ (2006/43/ЕЗ) која уређује област законске ревизије и са којом је овај закон у потпуности усклађен. Међутим, у међувремену је 16. априла 2014. године донета Директива о измени Осме директиве (2014/56/ЕУ), чија је примена обавезна за чланице ЕУ почев од јуна 2016. године. Закон је у великој мери усклађен са одредбама нове Директиве (2014/56/ЕУ), и Уредбе ЕУ, број: 537/2014 и постојећи ниво усклађености у потпуности је презентован на билатералном скринингу за Поглавље 6, који је одржан у Бриселу 5. фебруара 2015. године.

У претходном периоду Одбор за јавни надзор је преко својих представника учествовао у раду Одбора за управљање Пројектом, где се једна компонента односи на измену постојеће регулативе у области законске ревизије ради потпуног усклађивања са прописима Европске уније и најбољом међународном праксом.

ПРЕДСЕДНИК
ОДБОРА ЗА ЈАВНИ НАДЗОР
НАД ОБАВЉАЊЕМ РЕВИЗИЈЕ


Дејан Девић

Прилог 1

Структура и број друштава за ревизију и лиценцираних овлашћених ревизора који су били предмет контроле је следећа:

Табела 1

Субјекти контроле	Година контроле	
	2018.	2017.
- број друштава за ревизију	16	15
- број лиценцираних овлашћених ревизора	30	21
- контролирана ревизорска ангажовања	36	32
- од тога:		
* акционарска друштва	17	10
* друштва са ограниченом одговорношћу	20	22
* јавна комунална предузећа	5	-
Укупно:	42	32
- број записника у контроли функционисања интерних контрола квалитета	16	15
Укупан број записника:	58	47

Од укупног броја контролираних друштава у 2018. години, четрнаест друштава за ревизију је било предмет провере квалитета рада у 2015. години. Ефекти утврђених неправилности код тих друштава упоредно дати за наведене године су следећи:

Табела 2

	Неадекватно или непотпуно документовање процедуре:	Број грешака у контроли током		Индекс 18/15
		2015. година	2018. година	
1.	Планирање (МСП 300)	19	5	26,32
2.	Процена ризика по материјално значјаним позицијама (МСП 315)	27	13	48,15
3.	Провера почетног стања (МСП 510)	1	2	200,00
4.	Законска регулатива и утицај на финансијске извештаје(МСП 250)	14	9	64,29
5.	Планирање материјалности (МСП 320)	14	0	0,00
6.	Процена ризика рачуноводствених политика (МСП 315)	18	14	77,78
7.	Процена ризика ИТ система (МСП 315)	9	6	66,67
8.	Одговор на ризике (МСП 330)	21	3	14,29
9.	Тестови главне књиге (МСП 240)	22	12	54,55
10.	Узорковање (МСП 530)	18	5	27,78
11.	Ревизорска документација (МСП 230)	22	6	27,27
12.	Присуствовање попису (МСП 501)	5	0	0,00
13.	Детаљни тестови (МСП 500 и 501)	9	2	22,22
14.	Екстерне потврде - конфирмације - судски спорови(МСП 501)	5	1	20,00
15.	Писмо о презентацији ФИ (МСП 260)	0	0	0,00
16.	Догађаји након биланса стања (МСП 560)	2	0	0,00

17.	Контрола извештаја о новчаним токовима (МСП 330)	12	0	0,00
18.	Контрола напомена (МСП 330)	5	1	20,00
19.	Ревизорски извештај (МСП 705) и процена погрешних исказа (МСП 450)	0	1	0,00
	Укупан број грешака у контролисаној години	223	79	35,42

Преглед број друштава за ревизију са системским грешкама и број друштава код којих уочена грешка није системска у односу на специфичну примену МСП, на укупном броју ревизорских друштава (16 друштава у 2018. години и 15 друштава у 2015. години) је следећи:

Табела 3

Б.р.	Грешке у примени МСП	2018. година		2015. година	
		Системска грешка*	Грешка није системска**	Системска грешка*	Грешка није системска**
1.	Планирање (МСП 300)	-	3	1	2
2.	Процена ризика по материјално значајним позицијама (МСП 315)	2	4	2	4
3.	Провера почетног стања (МСП 510)	-	1	-	1
4.	Законска регулатива и утицај на финансијске извештаје (МСП 250)	-	1	-	3
5.	Планирање материјалности (МСП 320)	-	-	1	1
6.	Процена ризика рачуноводствених политика (МСП 315)	2	3	2	4
7.	Процена ризика ИТ система (МСП 315)	2	1	4	4
8.	Одговор на ризике (МСП 330)	1	-	1	3
9.	Тестови главне књиге (МСП 240)	2	4	4	3
10.	Узорковање (МСП 530)	1	1	2	2
11.	Ревизорска документација (МСП 230)	1	2	1	3
12.	Присуствовање попису (МСП 501)	-	-	-	1
13.	Детаљни тестови (МСП 500 и 501)	-	2	1	3
14.	Екстерне потврде – конфирмације – судски спорови (МСП 501)	-	1	-	-
15.	Писмо о презентацији ФИ (МСП 260)	-	-	1	1
16.	Догађаји након биланса стања (МСП 560)	-	-	1	2
17.	Контрола извештаја о новчаним токовима (МСП 330)	-	-	1	2
18.	Контрола напомена (МСП 330)	-	2	1	2
19.	Ревизорски извештај МСП 705) и процена погрешних исказа (МСП 450)	-	1	1	-

Напомена:

* Број друштава у којима је уочена грешка на свим контролисаним ангажовањима (три или два ангажовања)

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

Резултати приказани Табели 3 односе се на укупно 10 (десет) ревизорских друштава код којих је утврђена било каква неправилност, током контроле у 2018. години и 8 (осам) у претходној 2017. години, при чему већина неправилности по мишљењу Комисије за контролу квалитета није од утицаја на ревизорски извештај - мишљење ревизора на финансијске извештаје.

Контролисана друштва за ревизију, односно лиценцирани овлашћени ревизори, своје ревизорско просуђивање стављају на прво место, и без других разматрања 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 уочени су:

МСР 300 Планирање ревизије финансијских извештаја

Највећи број контролисаних друштава за ревизију, документовање планирања ревизије спроводе кроз стандардне обрасце, што је наставак праксе из претходних година. Одговори „ДА“, „НЕ“ и „није применљиво“, без додатних детаља, анализа, објашњења и референци на радне папире у којима је предходно наведено документовано не пружају довољан доказ да је ова процедура у потпуности спроведена. Најчешће нема повезивања са анализом сачињеном приликом прихватања клијента и ангажовања, односно дефинисања прелиминарног ризика ангажовања. Таквим приступом није испуњен захтев 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.

Контролом квалитета над ревизорским ангажманима, утврђено је да постоје помаци у повезивању плана ревизије и других ревизорских процедура, као и да су недостаци у односу на претходне периоде значајно мањи.

Још увек се не придаје значај изменама плана и стратегије ревизије током извршавања ревизије, када дође до промене околности и/или нових сазнања. У мањем броју случајева нису прецизно дефинисана стратегија и детаљни план поступака и спровођења ревизије. Не повезују се изведени и планирани поступци и сходно томе нема целовитог одговора на ревизорске ризике.

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 планирао 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.

На пример:

- класа трансакција Продаја: купци, приходи и ПДВ, као аналитичка процедура са великом поузданошћу и ослањањем на рад и извештавање пореских органа;
- класа трансакција Залихе: залихе, добављачи, набавна вредност продате робе (за делатност трговине) или залихе и адекватни рачуни трошкова из биланса успеха, рачуни повећање/смањење вредности залиха учинака (за производну делатност);
- класа трансакције Зараде: рачуни биланса стања - обавезе за зараде и накнаде зарада и рачуни трошкова зарада и накнада зарада на билансу успеха.

Код јединог броја контролисаних ангажовања, постоји проблем разумевања ревизорског приступа који је засиован на ризицима. Наведено, са друге стране има значајан утицај на пропусте који се тичу других ревизорских поступака као што су:

- разумевање успостављених интерних контрола на нивоу друштва (клијента ревизије) и процене ризика;

- утврђивање фактора ризика преваре, односно догађаја или услова који указују на подстицаје или притисак да се почини превара или ствара прилика за настанак преваре у финансијским извештајима;

- заобилажења контрола од стране високог менаџмента, односно руководства клијента ревизије;

- разумевање информационог система који је релевантан за финансијско извештавање, односно утврђивање ризика на компонентама интерних контрола које су укључене у систем финансијског извештавања;

- ризике рачуноводствених процена и њиховог утицаја на финансијске извештаје;

- ризике примене рачуноводствених политика.

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 наведених, 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 информационог 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 кренрања одговора на процењене ризике које ревизор мора да креира у току свог ангажмана.

МСР 530 Ревизорско узорковање

У Параграфу 4. овог стандарда се наводи „...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, а најмање неадекватно документован и реферециран као ревизорска документација, на основу које ревизор закључује ревизорске поступке и сачињава свој ревизорски извештај (мишљење). У циљу смањивања овакве врсте ризика, стандард даје смернице и упућује на одговарајуће технике како би се ризик од непрецизног и недокументованог дефинисања нестатистичког узорковања у оквиру аналитичног приступа и избора узорка умањно.

Спроведеним едукацијама, лиценцираним овлашћеним ревизорима дате су додатне инструкције и предочени додатни поступци у сврху примене и избора начина узорковања.

Приликом избора методе која ће бити забрањена за узорковање и детаљне тестове, најчешћа грешка је неразматрање ризика, који понекад нису ни дефинисани, како за ниво друштва које је предмет ревизије тако и за поједине билансне позиције, салда рачуна или трансакције.

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 руководилаца 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. Спроведеним контролама квалитета у наведеном периоду, утврђено је да 6 (шест) контролисаних друштва неадекватно спроведе и документују ову процедуру. Код 4

(четири) друштва за ревизију, како је и наведено ово је системска грешка. Потребно је констатовати да је захтев овог стандарда веома комплексан и сложен, повезан са напредним софтверским ревизорским алатима, који у највећем броју случајева нису заступљени код ревизорских друштава.

Међутим, наведено 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 и МСР 230 Ревизијска документација

Сагласно МСР 500 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.

Стандард 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, утврђено је да се суштински поступци спроводе, али да нису довољни и адекватно документовани (везано је и за ревизорско узорковање). Радни папери у једном броју случајева нису адекватно креирани и повезани са одговарајућим ризиком. Нема повезаности са класама трансакција (видети 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 спроводе нису адекватно и довољно документовани кроз напомене и коментаре утврђених промена и одступања у радној документацији.

Неадекватно повезивање и документовање ревизорских доказа, може имати за 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 заснива „... на процени закључака изведених на основу прибављених ревизорских доказа...“

У поступцима провере документовања аналитичких поступка и детаљних тестова, у једном броју случајева нема адекватних закључака, који треба да потврде да су планиране процедуре биле одговарајуће и да су тврдње билансне позиције подржане у финансијским извештајима клијента ревизије.

Примена Међународног стандарда контроле квалитета (МСКК 1).

Грешке које односе на примену МСР, на контролисаним бројевима 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.

Интерна контрола квалитета коју су друштва за ревизију спровела сагласно захтевима МСКК 1 и чији су налази констатовани у извештајима сваког појединачног друштва за ревизију, према налазима чињеничног стања утврђеним у Записницима о спроведеној контроли квалитета од стране контролора квалитета из члана 74. Закона о ревизији, идентификују следеће недостатке:

- један број друштава не сачињава анализу ризика сваког појединачног клијента ревизије са портфолија клијената;

- лиценцирани овлашћени ревизори и клијенти ревизије који су одлуком одговорног лица у друштву за ревизију изабрани за интерну контролу, одабрани су без процене ризика (насумично) и без адекватног објашњења;

- када се интерном контролом утврде недостаци, не сачињава се матрица системских грешака и њихова анализа;

- налазима чињеничног стања за поједине обављене интерне контроле квалитета, интерни контролори квалитета који су били задужени за накнадну проверу квалитета, нису утврдили значајне недостатке који су евидентно присутни.

Комисија за контролу квалитета је на основу напред наведених недостатака, констатовала да се по том питању мора поновити и појачати едукација, што се посебно односи на друштва за ревизију којима су у претходним годинама изречене мере за отклањање неправилности.