

GUID 2900

Smjernice za standarde finansijske revizije

INTOSAI Smjernice izdaje
Međunarodna organizacija vrhovnih
revizorskih institucija, INTOSAI, kao dio
INTOSAI okvira profesionalnih izjava.
Za više informacija posjetite
www.issai.org





INTOSAI, 2021.

SADRŽAJ

1. PREMABULA	6
2. ISSAI 2200 – OPŠTI CILJEVI NEZAVISNOG REVIZORA I PROVOĐENJE REVIZIJE U SKLADU SA MEĐUNARODNIM STANDARDIMA REVIZIJE	8
3. ISSAI 2210 – DOGOVARANJE USLOVA REVIZORSKIH ANGAŽMANA	11
4. ISSAI 2220 (REVIDIRANI) – KONTROLA KVALITETA ZA REVIZIJU FINANSIJSKIH IZVJEŠTAJA	15
5. ISSAI 2230 - REVIZIJSKA DOKUMENTACIJA	17
6. ISSAI 2240 – ODGOVORNOSTI REVIZORA U VEZI SA PREVAROM U REVIZIJI FINANSIJSKIH IZVJEŠTAJA	21
7. ISSAI 2250 (REVIDIRAN) – RAZMATRANJE ZAKONA I UREDBI U REVIZIJI FINANSIJSKIH IZVJEŠTAJA	27
8. ISSAI 2260 (REVIDIRAN) – KOMUNIKACIJA SA ONIMA KOJI SU ZADUŽENI ZA UPRAVLJANJE	29
9. ISSAI 2265 – SAOPŠTAVANJE O NEDOSTACIMA O INTERNOJ KONTROLI ONIMA KOJI SU ZADUŽENI ZA UPRAVLJANJE	32
10. ISSAI 2300 – PLANIRANJE REVIZIJE FINANSIJSKIH ISKAZA	33
11. ISSAI 2315 (REVIDIRAN 2019.) – UTVRĐIVANJE I PROCJENA RIZIKA OD MATERIJALNO ZNAČAJNIH POGREŠNIH PRIKAZA	37
12. ISSAI 2320 – MATERIJALNOST U PLANIRANJU I IZVOĐENJU REVIZIJE	43
13. ISSAI 2330 – ODGOVORI REVIZORA NA PROCIJENJENJE RIZIKE	47
14. ISSAI 2402 – REVIZIJSKA RAZMATRANJA KOJA SE ODNOSI NA SUBJEKT KOJI KORISTI USLUŽNU ORGANIZACIJU	50
15. ISSAI 2450 – PROCJENA POGREŠNIH ISKAZA UTVRĐENIH TOKOM REVIZIJE	54
16. ISSAI 2500 – REVIZIJSKI DOKAZI	57
17. ISSAI 2501 – POSEBNA RAZMATRANJA ZA ODABRANE STAVKE	60

18. ISSAI 2505 – EKSTERNE POTVRDE	63
19. ISSAI 2510 – POČETNI REVIZIJSKI ANGAŽMANI – POČETNI SALDO	65
20. ISSAI 2520 – ANALITIČKI POSTUPCI	66
21. ISSAI 2530 – UZORKOVANJE REVIZIJE	69
22. ISSAI 2540 (REVIDIRAN) – REVIZIJA RAČUNOVODSTVENIH PROCJENA I POVEZANIH OBJELODANJIVANJA	71
23. ISSAI 2550 – POVEZANE STRANE	77
24. ISSAI 2560 – NAKNADNI DOGAĐAJI	82
25. ISSAI 2570 (REVIDIRAN) – STALNOST POSLOVANJA	84
26. ISSAI 2580 – PISANE IZJAVE	87
27. ISSAI 2600 – POSEBNA RAZMATRANJA – REVIZIJE GRUPNIH FINANSIJSKIH IZVJEŠTAJA (KOJI UKLJUČUJU RAD REVIZORA KOMPONENTI)	89
28. ISSAI 2610 (REVIDIRAN) – UPOTREBA RADA INTERNIH REVIZORA	96
29. ISSAI 2620 – KORIŠTENJE RADA REVIZORSKOG EKSPERTA	98
30. ISSAI 2700 (REVIDIRAN) – FORMIRANJE MIŠLJENJA I IZVJEŠTAVANJE O FINANSIJSKIM ISKAZIMA	101
31. ISSAI 2701 – SAOPŠTAVANJE KLJUČNIH PITANJA REVIZIJE U NEZAVISNOM REVIZORSKOM IZVJEŠTAJU	103
32. ISSAI 2705 – MODIFIKACIJE MIŠLJENJA U IZVJEŠTAJU NEZAVISNOG REVIZORA	106
33. ISSAI 2706 (REVIDIRAN) – PASOSI O SUŠTINSKOJ MATERIJ I OSTALI PASOSI O SUŠTINSKOJ MATERIJ U IZVJEŠTAJU NEZAVISNOG REVIZORA	109
34. ISSAI 2710 – UPOREDNE INFORMACIJE – ODGOVARAJUĆE BROJKE I UPOREDNI FINANSIJSKI IZVJEŠTAJI	112
35. ISSAI 2720 (REVIDIRAN) – ODGOVORNOSTI REVIZORA U VEZI SA SADRŽAJEM DRUGIH INFORMACIJA	113

36. ISSAI 2800 (REVIDIRAN) – POSEBNA RAZMATRANJA – REVIZIJE FINANSIJSKIH ISKAZA PREPREMLJENE U SKLADU SA OKVIRIMA POSEBNE NAMJENE	115
37. ISSAI 2805 (REVIDIRAN) – POSEBNA RAZMATRANJA – REVIZIJE JEDNOG FINANSIJSKOG ISKAZA I SPECIFIČNIH ELEMENATA, RAČUNA ILI STAVKI U FINANSIJSKOM ISKAZU	119
38. ISSAI 2810 (REVIDIRAN) – ANGAŽMAN NA IZVJEŠTAJU O ZBIRNIM FINANSIJSKIM ISKAZIMA	122
Dodatak A: ISSAI 2210	124
Dodatak B: ISSAI 2500	129
Dodatak C: ISSAI 2580	131
Dodatak D: ISSAI 2701	132

1

PREMABULA

UVOD

- 1) INTOSAI okvir profesionalnih izjava zasniva svoje standarde finansijske revizije (ISSAI) na Međunarodnim standardima revizije (ISA). Tokom primjene tih standarda finansijske revizije u javnom sektoru, revizori se mogu suočiti s tumačenjem:
 - Terminologije koja se obično ne nalazi u javnom sektoru - na primjer, termina angažirani partner, subjekt na berzi,
 - Finansijska revizija sa elementima usklađenosti sa zakonodavstvom
 - Razlikovanje angažmana o usklađenosti od finansijske revizije sa elementima usklađenosti sa zakonodavstvom
 - Izvještavanje o pitanjima koja se zahtijevaju zakonom ili uredbom
- 2) ISA su relevantni za angažmane u javnom sektoru. Međutim, na odgovornosti Vrhovne revizorske institucije (VRI) može uticati mandat revizije ili obaveze subjekata javnog sektora koje proizilaze iz zakona, propisa ili drugih ovlaštenja (kao što su direktive ministarstava, zahtjevi vladine politike ili resolucije zakonodavnog tijela), koji može obuhvatiti širi obim od revizije finansijskih izvještaja u skladu sa ISA. ISA stoga izjavljuju da se ovaj širi opseg revizije javnog sektora može definirati kroz INTOSAI-jeve profesionalne izjave ili putem standarda ili smjernica koje su izdale VRI ili drugi nacionalni donosioci standarda (usp. ISA 200.A59). ISSAI obezbjeđuje zahtjeve relevantne za reviziju javnog sektora izvan onih iz ISA-e kroz standarde revizije učinka (ISSAI 3000-3899) i standarde revizije usklađenosti (ISSAI 4000-4899).

CILJ

- 3) GUID 2900 - Smjernice za standarde finansijske revizije imaju za cilj da podrže VRI i revizore u implementaciji i korištenju standarda finansijske revizije (ISSAI 2000-2899) putem pružanja dodatnih smjernica za definicije, ciljeve, zahtjeve i materijale za objašnjenja i daljnju primjenu materijala sadržanih u standardima. Unutar skupa standarda finansijske revizije, referenca na ISSAI 2xxx jednaka je

referenci na ISA xxx (gdje je xxx broj ISA), podložna samo modifikacijama i daljnjem materijalu za primjenu koji je dat u ISSAI 2000. GUID 2900 pokriva odabrana pitanja u svakom od ISSAI 2200-2899.

DEFINICIJE

- 4) Definicije koje su neophodne za razumijevanje datih smjernica nalaze se u pojedinačnim smjernicama navedenim u daljem tekstu.

OBIM

- 5) Ove smjernice pružaju dodatne smjernice revizije u vezi sa standardima finansijske revizije ISSAI 2200 do 2899, i ne sadrže nikakve dalje zahtjeve za obavljanjem revizije.

2

ISSAI 2200 – OPŠTI CILJEVI NEZAVISNOG REVIZORA I PROVOĐENJE REVIZIJE U SKLADU SA MEĐUNARODNIM STANDARDIMA REVIZIJE

SADRŽAJ OVOG POGLAVLJA

1) Ovo poglavlje pruža dodatne smjernice za revizore u vezi sa:

- a) Razmatranjima specifičnim za manje subjekte
- b) Revizijom finansijskih izvještaja
- c) Profesionalnim skepticizmom

RAZMATRANJA SPECIFIČNA ZA REVIZIJE MANJIH SUBJEKATA

2) Neki ISSAI sadrže razmatranja specifična za revizije manjih subjekata. U reviziji subjekata javnog sektora i subjekata koji primaju vladine nagrade, ova razmatranja obično nisu primjenjiva, čak i ako subjekt javnog sektora ima malo zaposlenih, jednostavne operacije ili relativno mali budžet. U tim situacijama, subjekt javnog sektora može i dalje imati komplikovane transakcije, kao što su transferi od drugih vlada, kao i potrebu da se pridržava zakona, propisa, politika i sistema koje odredi viši nivo vlasti i potrebu za odgovornošću za korištenje novca poreskih obveznika. Stoga se savjetuje da revizori pažljivo razmotre relevantnost takvih razmatranja. Poglavlja mogu uključiti dodatne smjernice u ovoj oblasti kada se smatraju važnim za dodavanje smjernica relevantnih za revizije manjih subjekata javnog sektora.

REVIZIJA FINANSIJSKIH IZVJEŠTAJA

3) ISSAI 2200.A8 daje primjere finansijskih izvještaja i sadržaj kompletnog skupa finansijskih izvještaja. Kompletan set finansijskih izvještaja za subjekt javnog sektora može se pripremiti na gotovinskoj osnovi računovodstva, na modificiranoj obračunskoj osnovi računovodstva, ili na potpuno obračunskoj osnovi računovodstva, i može sadržavati, ali nije ograničen na:

- Izvještaj o gotovinskim primicima i gotovinskim plaćanjima (gotovina računovodstva)
- Izvještaj o finansijskom položaju;
- Izvještaj o finansijskom učinku;
- Izvještaj o promjenama neto imovine/kapitala;
- Izvještaj o prihodima i rashodima;
- Izvještaj o novčanim tokovima;
- Poređenje budžeta i stvarnih iznosa ili kao poseban dodatni finansijski izvještaj ili kao usaglašavanje; i
- Bilješke koje sadrže sažetak značajnih računovodstvenih politika i druge informacije s objašnjenjima.

4) U određenim okruženjima, a u zavisnosti od važećeg okvira finansijskog izvještavanja, kompletan set finansijskih izvještaja može uključivati i druge izvještaje, kao što su izvještaji o učinku i izvještaji o aproprijaciji.

5) Neki subjekti javnog sektora ne sastavljaju finansijske izvještaje jer je primarni cilj računovodstvenog okvira subjekta javnog sektora da kontroliše budžetski proces i da proizvodi samo finansijske informacije koje su potrebne za efektivno postizanje ovog cilja. Finansijsko izvještavanje stoga nije primarni cilj računovodstvenog okvira za takve subjekte javnog sektora. ISSAI finansijske revizije su dizajnirani za reviziju istorijskih finansijskih informacija predstavljenih u obliku finansijskih izvještaja, ali se, po potrebi, mogu prilagoditi za reviziju drugih oblika istorijskih finansijskih informacija. Iz tog razloga, ISSAI finansijske revizije se mogu primijeniti na reviziju istorijskih finansijskih informacija koje su proizveli takvi subjekti javnog sektora, ako revizor zaključi da računovodstveni okvir pruža odgovarajuće kriterije za reviziju. Odgovarajući kriterijumi su preduslov za reviziju, a preduslovi su adresirani u Poglavlju 3 ovog GUID-a.

PROFESIONALNI SKEPTICIZAM

6) ISSAI 2200.15 zahtijeva od revizora da planira i izvrši reviziju sa profesionalnim skepticizmom prepoznajući da mogu postojati okolnosti koje uzrokuju da finansijski izvještaji budu materijalno pogrešno prikazani. INTOSAI Osnovni principi revizije javnog sektora u ISSAI 100.37¹ također se bave profesionalnim skepticizmom. Koncept profesionalnog skepticizma poboljšava i proširuje koncept dužne pažnje i fundamentalan je za planiranje i izvođenje revizije.

¹ ISSAI 100 – Osnovni principi revizije u javnom sektoru

3

ISSAI 2210 – DOGOVARANJE USLOVA REVIZORSKIH ANGAŽMANA

SADRŽAJ OVOG POGLAVLJA

1) Ovo poglavlje pruža dodatne smjernice za revizore u vezi sa:

- a) Definicijama
- b) Preduslovima za reviziju
- c) Sporazumom o uslovima revizorskog angažmana
- d) Ponavljajućom revizijom
- e) Prihvatanjem promjene u definiciji uslova revizorskog angažmana

DEFINICIJE

2) **Zloupotreba** – uključuje ponašanje koje je manjkavo ili neprikladno u poređenju s ponašanjem koje bi razborita osoba smatrala razumnom i neophodnom poslovnom praksom s obzirom na činjenice i okolnosti. Zloupotreba također uključuje zloupotrebu ovlasti ili položaja za lične finansijske interese ili interese užeg člana porodice ili poslovnog saradnika. Zloupotreba ne uključuje nužno prevaru, kršenje zakona, propisa ili odredbi ugovora ili sporazuma o grantu. Zloupotreba je odstupanje od koncepta ispravnosti, koji se odnosi na opće principe dobrog finansijskog upravljanja u javnom sektoru i ponašanja službenika javnog sektora.

PREDUSLOVI ZA REVIZIJU

3) Prilikom utvrđivanja da li postoje neophodni preduslovi za reviziju kako se zahtjeva u ISSAI 2210.6(a), revizori smatraju da se u javnom sektoru često može propisati okvir finansijskog izvještavanja po zakonu i uredbi. Ukoliko revizori utvrde da okvir propisan zakonom i uredbom nije prihvatljiv, primjenjuju zahtjeve ISSAI 2210.8, 19 i 20, a također razmatraju:

- Informisanje zakonodavnog tijela; i
- Uticaj na postavljanje standarda od strane profesionalnih ili regulatornih organizacija.

4) Prilikom dobijanja saglasnosti rukovodstva i, prema potrebi, zakonodavnog tijela i onih koji su zaduženi za upravljanje da priznaju i razumiju svoju odgovornost kako je navedeno u ISSAI 2210.6(b), revizori uzimaju u obzir činjenicu da odgovornosti menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje u javnom sektoru mogu biti šire od tih odgovornosti u privatnom sektoru. Zakonodavne i upravljačke strukture mogu se uvelike razlikovati unutar javnog sektora, čime se povećava potreba za formalizacijom priznavanja i razumijevanja takvih odgovornosti.

SPORAZUM O USLOVIMA REVIZORSKOG ANGAŽMANA

5) Uslovi revizorskog angažmana u javnom sektoru su obično obavezni i stoga ne podliježu zahtjevima i dogovoru sa menadžmentom. Stoga su zahtjevi u ISSAI, kada se primjenjuju u kontekstu javnog sektora, korisni u uspostavljanju zajedničkog, formalnog razumijevanja odgovarajućih uloga i odgovornosti menadžmenta i revizora. S obzirom da je VRI obično angažovana od strane zakonodavnog tijela i izveštava o njemu, često je potrebno postići sporazume i sa zakonodavstvom i sa upravom.

6) U javnom sektoru mogu postojati dodatna pitanja osim primjera navedenih u ISSAI 2210.A24-A26 o kojima revizori moraju izvještavati tokom revizije i koja mogu biti relevantna za pismo o angažmanu, kao što su:

- **Ne-efektivno obavljanje poslova** – odnosi se na odgovornost menadžmenta da preduzima aktivnosti na efikasan i efektivan način;
- **Slučajevi nepoštovanja ovlašćenja** – odnosi se na odgovornost menadžmenta da preduzme aktivnosti, koristi resurse i ispuni zahtjeve odgovornosti, u skladu sa ovlašćenjima koja je dala zakonodavna vlast i svim drugim relevantnim uputstvima;
- **Neefikasnost interne kontrole** – odnosi se na odgovornost menadžmenta za osmišljavanje, sprovođenje i rad interne kontrole;

- **Pravne implikacije** – odnosi se na odgovornosti onih VRI sa sudskom ulogom;
- **Gubitak** – odnosi se na odgovornost menadžmenta da dobije i primjeni resurse na ekonomičan način, bez rasipanja javnog novca; i
- **Slučajevi zloupotrebe** – odnosi se na odgovornost menadžmenta da ispuni očekivanja zakonodavne vlasti i javnosti u pogledu odgovarajućih standarda ponašanja.

Takođe bi bilo preporučljivo opisati aranžmane za zaštitu nezavisnosti VRI.

7) Standardi finansijske revizije (ISSAI 2000-2899) možda neće biti dovoljni da formiraju osnovu na kojoj se obavljaju revizijske aktivnosti iz stava 3.6. U okviru ISSAI, standardi revizije učinka (ISSAI 3000-3899) i standardi revizije usklađenosti (ISSAI 4000-4899) su usmjereni na revizije sa drugim ciljevima, osim revizije istorijskih finansijskih informacija. Može biti relevantno da se u uslovima revizorskog angažmana navedu standardi kojih se pridržava u pogledu dodatnih pitanja izveštavanja.

8) Pored tačaka navedenih u ISSAI 2210.A26, revizori također mogu smatrati relevantnim uključiti sve aranžmane u kojima se rad revizije povjerava drugom revizoru.

9) U javnom sektoru, na proces prihvatanja i kontinuiranosti, koji se navodi u ISSAI 2210.7 utiče činjenica da VRI možda nemaju mogućnost da odbiju ili da se povuku iz revizije. Međutim, u slučajevima kada rukovodstvo ili zakonodavna vlast nametnu ograničenje djelokruga prije početka angažmana, čiji učinak može dovesti do toga da revizor odbije mišljenje o finansijskim izvještajima, revizorima se savjetuje da razmotre situaciju i način na koji ona može utjecati na procjenu rizika, revizijski pristup i revizorsko izvješće. U nekim slučajevima također može biti prikladno da se posebno izvještava zakonodavnom tijelu.

10) ISSAI 2210.8 razmatra druge faktore koji utiču na prihvatanje revizorskih angažmana. U situaciji u kojoj nisu prisutni preduslovi za reviziju i kada VRI nemaju opciju da odbiju revizijski angažman, odgovarajući odgovor, pored

zahtjeva iz ISSAI 2210.19 i 20, može uključivati obavještanje zakonodavnog tijela.

11) ISSAI 2210.A25 preporučuje da bi revizoru moglo biti od pomoći da se, u smislu revizorskog angažmana, poziva na mogućnost komuniciranja ključnih pitanja revizije u revizorskom izvještaju. Od revizora se može zahtijevati ili mogu odlučiti da saopće ključna pitanja revizije drugim stranama, kao što je zakonodavno tijelo, pored izvještaja upravi ili onima koji su zaduženi za upravljanje, ili pravosuđu kada postoje relevantne zakonske odredbe.

PONAVLJAJUĆE REVIZIJE

12) Kada se razmatraju zahtjevi iz ISSAI 2210.13, revizori mogu utvrditi da su neki ili svi uslovi revizorskog angažmana u javnom sektoru naloženi zakonom i stoga ne podliježu reviziji.

PRIHVAĆANJE PROMJENE USLOVA REVIZORSKOG ANGAŽMANA

13) Kada se razmatraju zahtjevi iz ISSAI 2210.14 do 17, revizori mogu utvrditi da su neki ili svi uslovi revizorskog angažmana u javnom sektoru naloženi zakonom i stoga ne podliježu reviziji.

14) Ilustrativan primjer pisma o angažovanju javnog sektora je predstavljen u **Dodatku A.**

4

ISSAI 2220 (REVIDIRANI) – KONTROLA KVALITETA ZA REVIZIJU FINANSIJSKIH IZVJEŠTAJA

SADRŽAJ OVOG POGLAVLJA

- 1) Ovo poglavlje pruža dodatne smjernice za revizore u vezi sa:
 - a) Sistemom kontrole kvaliteta i uloge angažovanih timova
 - b) Relevantnim etičkim zahtjevima
 - c) Zahtjevima za subjekte na berzi

SISTEM KONTROLE KVALITETA I ULOGA ANGAŽIRANIH TIMOVA

2) Osnovno je razumjeti da je ISSAI zasnovan na tome da je VRI predmet prema ISSAI 140¹ ili prema nacionalnim zahtjevima koji su barem jednako zahtjevni. Kao što je pokriveno ISSAI 2000², revizori primjenjuju ISSAI 140 kako bi ispunili zahtjeve kontrole kvaliteta. ISSAI 140 namjerava služiti istom cilju kao ISQC 1³ u odnosu na mandat i okolnosti svake VRI. Iako su opća svrha i ključni principi ISSAI 140 u skladu sa ISQC 1, zahtjevi ISSAI 140 nisu identični zahtjevima ISQC 1. ISSAI 140 će stoga možda morati biti dopunjen dodatnim zahtjevima u ISQC 1 kada revizor uključi u njihov izvještaj tvrdnju o usklađenosti sa Međunarodnim standardima revizije (MSR), a ne sa ISSAI. Opcije za upućivanje na ISSAI okvir su objašnjene u ISSAI 100.8 do 12.⁴

¹ ISSAI 140 – Kontrola kvaliteta za VRI

² Primjena standarda financijske revizije

³ Međunarodni standardi za kontrolu kvaliteta 1 - Kontrola kvaliteta za firme koje vrše revizije i preglede financijskih izvještaja i drugih angažmana uvjeravanja i povezanih usluga

⁴ ISSAI 100 – Osnovni principi revizije javnog sektora

RELEVANTNI ETIČKI ZAHTJEVI

3) Kao što je pokriveno ISSAI-em 2000, revizori 10 primjenjuju ISSAI 130, Etički kodeks INTOSAI⁵. Etički kodeks INTOSAI će možda morati biti dopunjen dodatnim zahtjevima u IESBA kodeksu ili nacionalnim zahtjevima koji su restriktivniji kada revizor u svom izvještaju uključi tvrdnju o usklađenosti s Međunarodnim standardima revizije (ISA), a ne s ISSAI. Opcije za upućivanje na ISSAI okvir su objašnjene u ISSAI 100.8 do 12.⁶

ZAHTJEVI ZA NAVEDENE SUBJEKTE NA BERZI

4) ISSAI imaju specifične zahtjeve učinka i izvještavanja za revizije subjekata na berzi. Navedeni subjekti su manje uobičajeni u javnom sektoru. Međutim, u primjeni definicije subjekata na berzi koja je data u ISSAI, revizor može zaključiti da oni revidiraju navedeni subjekat, jer definicija uzima u obzir i dionice i dug. Kao što je navedeno u Odjeljku 31 ovog GUID-a, VRI je možda razvila dodatne interne politike ili smjernice o primjeni definicija, performansi i zahtjeva za izvještavanjem navedenih subjekata.

⁵ ISSAI 130 – Etički kodeks

⁶ ISSAI 100 – Osnovni principi revizije u javnom sektoru

5

ISSAI 2230 - REVIZIJSKA DOKUMENTACIJA

SADRŽAJ OVOG POGLAVLJA

- 1) Ovo poglavlje pruža dodatne smjernice za revizore u vezi sa:
 - a) Sastavljanjem završnog revizijskog dosijea
 - b) Pitanjem povjerljivosti i transparentnosti
 - c) Posebnim razmatranjima u vezi sa dokumentacijom za VRI sa sudskom ulogom

KOMPLETIRANJE ZAVRŠNOG REVIZORSKOG DOSIJEJA

2) U javnom sektoru, proces finalizacije koji vodi do datuma revizorskog izvještaja može biti dugotrajan. Međutim, ovo ne isključuje blagovremeno kompletiranje završnog dosijea revizije.

3) U javnom sektoru mogu postojati zahtjevi da se revizijska dokumentacija čuva u kraćim ili dužim periodima od zahtjevanog za privatni sektor. Ovi zahtjevi mogu biti posljedica istorijskog značaja određenih vrsta dokumenata koji, na primjer, mogu zahtijevati neograničeno zadržavanje u nacionalnim arhivima zemlje. Mogu postojati i dodatni zahtjevi u vezi sa nacionalnim sigurnosnim klasifikacijama, uključujući način na koji se dokumentacija čuva. Revizorima se savjetuje da se upoznaju sa važećim zakonodavstvom u vezi sa zadržavanjem i čuvanjem dokumentacije.

PITANJA POVJERLJIVOSTI I TRANSPARENTNOSTI

4) Osnovna razlika između privatnog i javnog sektora je u tome što u javnom sektoru mogu postojati specifični zakonski zahtjevi koji se odnose na povjerljivost s jedne strane i pristup trećih strana, s druge strane. U javnom sektoru postoji stalna potreba da se uravnoteži povjerljivost sa potrebom za transparentnošću i odgovornošću.

5) Ravnoteža između povjerljivosti i transparentnosti zahtijeva profesionalnu prosudbu kako bi se osiguralo da je dokumentacija povjerljive prirode jasno identifikovana i tretirana kao takva, dok se istovremeno odobrava pristup prema potrebi. Stoga je važno biti upoznat sa politikama i procedurama VRI koje se odnose na povjerljivost. Takvi postupci mogu uključivati vrste revizijske dokumentacije koja se smatra povjerljivom, vrste revizijske dokumentacije koja se stavlja na raspolaganje javnosti, jasno definirane linije odgovornosti za ovlašćivanje objelodanjivanja revizorske dokumentacije i rutine za stavljanje na raspolaganje takvih informacija, ukoliko je to potrebno.

6) Nadalje, VRI mogu imati dodatne zakonske odgovornosti u vezi sa povjerljivošću. Ove odgovornosti mogu biti zasnovane na mandatu određene VRI ili zakonima koji se odnose na službene tajne ili privatnost. Takvo zakonodavstvo, na primjer, moglo bi se odnositi na revizije službi odbrane, zdravstva, socijalne službe ili poreskih agencija. Revizori se savjetuju da se upoznaju sa posebnim nacionalnim zahtjevima koji se odnose na povjerljivost na koju su vezani.

7) Dobra je praksa da se revizori upoznaju i sa svim zakonima koji dozvoljavaju javnosti pristup revizijskoj korespondenciji, na primjer kada su elektronski ili drugi časopisi otvoreni za uvid javnosti. Ova vrsta korespondencije može uključivati pisma upućena za revidirano tijelo ili od revidiranog tijela ili drugih strana u vezi sa prikupljanjem revizijskih dokaza, kao i razmatranja i prosudbe u vezi sa pitanjima revizije.

8) Nije neuobičajeno da se u javnom sektoru mora odgovarati na zahtjeve vanjskih strana za pristup revizorskoj dokumentaciji. Ovo može biti posebno osjetljivo kada vanjska strana pokuša indirektno da dobije informacije od revizorske organizacije koje nije u mogućnosti da dobije direktno od revidiranog tijela.

9) U principu, kada revidirano tijelo ima zakonsku obavezu da prikupi i zadrži određene informacije, zahtjevi vanjskih strana za takvim informacijama se obično upućuju revidiranom tijelu.

10) U situacijama kada revizori razmatraju davanje pristupa revizijskoj dokumentaciji, oni se obično konsultuju sa relevantnim stranama (kao što je revidirano tijelo na koje se zahtjev odnosi) prije nego što se informacije objelodane. U takvim slučajevima, revizor osigurava da se oni koji imaju pristup pridržavaju barem istog nivoa povjerljivosti kao i revizor.

11) U nekim sredinama, poslove revizije javnog sektora DRI ugovara sa drugim revizorima. Prihvatanje takvih imenovanja obično zahtijeva od revizora koji obavlja posao da potvrdi da revizorska dokumentacija može biti predmet inspekcije revizora koji je imenovao drugog revizora. Revizijska dokumentacija također može biti predmet inspekcije od strane agencija za reviziju koje imaju zakonska prava pristupa informacijama relevantnim za revizorske dužnosti.

POSEBNA RAZMATRANJA U VEZI SA DOKUMENTACIJOM ZA VRI SA SUDSKOM ULOGOM

12) U nekim okruženjima javnog sektora, kao što je okruženje Računskog suda, od revizora se može tražiti da se pridržavaju pravila o dokazima nametnutih zakonima i propisima koji bi mogli uticati na zahtjeve za dokumentacijom. Revizori koji rade u takvim okruženjima upoznaju se sa relevantnim zakonima i propisima, i sa politikama i procedurama koje opisuju zahtjeve dodatne dokumentacije. Revizorima koji rade u takvim okruženjima se savjetuje da razmotre sljedeća pitanja koja mogu uticati na zahtjeve za dokumentacijom:

- Zakonodavstvo koje nameće dodatne zahtjeve za revizijsku dokumentaciju;
- Obim takvih zahtjeva (tj. da li se oni nameću na svaki dokument iz revizorskog zadatka ili na posebne dokumente koji se odnose na određena pitanja revizije);
- Dodatna obrada, formalnosti ili zahtjevi kojima podliježu revizijski dokumenti;
- Svrha svakog dodatnog zahtjeva u pogledu zakonskog procesa; i
- Svako dalje umanjenje vrijednosti koje može biti stavljeno na revizijsku dokumentaciju zbog specifičnih načina na koji je prikupljena i/ili proizvedena.

13) Za VRI sa sudskom ulogom, kao što je Računski sud, dokumentacija čini dio osnove zvanične presude. U takvom okruženju, zakonski proces može uspostaviti posebne i stroge zahtjeve kojih se treba pridržavati u pogledu povjerljivosti dokumentacije u vezi sa postupkom u predmetu. Osim toga, kako odluke mogu rezultirati pravno obavezujućim javnim kreditom, mogu postojati dodatni zahtjevi za čuvanje dokumentacije kojih se revizori pridržavaju.

14) Revizori koji rade u takvim okruženjima se savjetuju da se upoznaju sa relevantnim zakonima i propisima u tom pogledu i, ako je primjenjivo, da poštuju stroža pravila dokazivanja kada se identifikuju potencijalne nepravilnosti ili slučajevi nedoličnog ponašanja. Ovo se radi kako bi se ispunili uslovi za postupanje sa formalnom presudom, da bi se pružili dokazi sudskom odjeljenju Računskog suda i da bi se po potrebi sarađivalo sa pravosudnim odjeljenjem. Takve informacije se obično daju u obliku posebnog izvještaja o obavljenom revizijskom radu i povezanim nalazima.

6

ISSAI 2240 – ODGOVORNOSTI REVIZORA U VEZI SA PREVAROM U REVIZIJI FINANSIJSKIH IZVJEŠTAJA

SADRŽAJ OVOG POGLAVLJA

- 1) Ovo poglavlje sadrži dodatne smjernice za revizore u vezi sa:
 - a) Karakteristikama prevare
 - b) Profesionalnim skepticizmom
 - c) Diskusijom među timom za angažovanje
 - d) Procedurama procjene rizika i povezane aktivnosti
 - e) Identifikacijom i procjenom rizika od materijalno značajnog pogrešnog prikazivanja zbog prevare
 - f) Odgovorima na procijenjene rizike od materijalnog pogrešnog prikazivanja zbog prevare
 - g) Revizorom koji nije u mogućnosti da nastavi angažman
 - h) Komunikacijom s menadžmentom i sa onima koji su zaduženi za upravljanje
 - i) Komunikacijom sa regulatornim i izvršnim organima

KARAKTERISTIKE PREVARE

2) ISSAI 2240.2 i 3 bave se karakteristikama prevare. Tri uslova su obično prisutna kada dođe do prevare. Ovi uslovi su često prisutni na različite načine u javnom sektoru. To uključuje:

- **Podstrek ili pritisak** (koji se postavljaju ili percipiraju od strane menadžmenta ili zaposlenih dajući im razlog da počine prevaru) – zaposleni u javnom sektoru su često pod pritiskom da pruže visokokvalitetne usluge sa malo resursa i da ispune budžetska očekivanja. Ovo može biti posebno relevantno u teškim ekonomskim uslovima gde postoji pritisak da se održe korisničke naknade i poreske stope, što rezultira podsticajima za precenjivanje

prihoda i potcenjivanje rashoda. Također mogu postojati podsticaji za trošenje raspoloživog budžeta do kraja finansijske godine;

- **Prilika** (karakteristike ili okolnosti u vezi sa subjektom koji omogućavaju vršenje prevare) – teško okruženje za zapošljavanje ili nedostatak dovoljno kvalificiranog osoblja može biti rasprostranjeniji u javnom sektoru. Takve situacije često mogu rezultirati nedostacima u internoj kontroli stvarajući priliku za prevaru. Nepravilna podjela dužnosti ili dosluh sa vanjskim stranama također može stvoriti prilike za prevaru, posebno za pojedince uključene u nabavke u javnom sektoru. Rasprostranjena upotreba gotovinskih transakcija velikog obima, niske vrijednosti u određenim subjektima javnog sektora, kao što su gotovinske transakcije u policijskim upravama ili zdravstvenim klinikama, može povećati ove rizike. Iako monetarne vrijednosti mogu biti male, takve situacije mogu dovesti do narušavanja povjerenja javnosti, očekivanja i odgovornosti; i

- **Racionalizacija ili stav** (ponašanje, karakter ili etičke vrijednosti koje omogućavaju pojedincima da opravdaju svoje razloge za počinjenje prevare) – generalno niži nivoi plata u javnom sektoru u poređenju sa privatnim sektorom mogu navesti zaposlene da vjeruju da mogu opravdati zloupotrebu sredstava. Kao što je gore navedeno, ovo može narušiti principe javnog povjerenja, očekivanja i odgovornosti.

PROFESIONALNI SKEPTICIZAM

3) Odgovornost revizora da održi stav profesionalnog skepticizma tokom cijele revizije, kako je predviđeno u ISSAI, obrađena je u ISSAI 100¹ i ISSAI 2200.

4) U javnom sektoru, prijetnje održavanju stava profesionalnog skepticizma tokom cijele revizije, kako je opisano u ISSAI 2240.13 do 15, može postojati i uključivati:

- Prirodu ličnih ili profesionalnih odnosa kao rezultat političkih procesa/okruženja;
- Ekskluzivni mandat revizorske organizacije u javnom sektoru, što rezultira nedostatkom revizorskih konkurenata; i

¹ ISSAI 100 – Osnovni principi revizije u javnom sektoru

- U nekim sredinama, nedostatak zahtjeva za redovnom rotacijom revizora.

5) Stoga revizori poduzimaju odgovarajuće mjere za smanjenje takvih prijetnji kada postoje. Takve radnje mogu uključivati uvođenje zaštitnih mjera kako je obrađeno u Odjeljku 4 - ISSAI 2220.

DISKUSIJA MEĐU TIMOM ZA ANGAŽOVANJE

6) U javnom sektoru, rasprava može pokriti i dodatne ciljeve i povezane rizike materijalno pogrešnog prikazivanja, kao što je objašnjeno u GUID 2900, odjeljak 1 - Preambula. Revizori mogu uključiti revizore angažovane u drugim revizijskim aktivnostima subjekta u takvu diskusiju.

PROCEDURE PROCJENE RIZIKA I POVEZANE AKTIVNOSTI

7) Prilikom razmatranja zahtjeva u ISSAI 2240.18(c), revizori se također mogu raspitati o komunikaciji rukovodstva sa drugim državnim tijelima prema potrebi.

8) Kada se razmatraju zahtjevi za ispitivanje onih koji su zaduženi za upravljanje kao što je navedeno u ISSAI 2240.21, revizori također mogu uključiti odgovorne službenike, na primjer, ministarstva ili članove relevantnih zakonodavnih odbora.

9) Prema ISSAI 2240.23, revizor će procijeniti da li neobični ili neočekivani odnosi koji su identifikovani u obavljanju analitičkih procedura, uključujući i one koji se odnose na račune prihoda, mogu ukazivati na rizike materijalno značajnih grešaka zbog prevare. U javnom sektoru, pored računa prihoda, mogu postojati i druge oblasti od značaja za potrebe obavljanja analitičkih postupaka u zavisnosti od prirode poslovanja subjekta. U mnogim subjektima javnog sektora, oblasti kao što su nabavke i grantovi mogu biti relevantnije od

računa prihoda za takve svrhe. Prilikom izvođenja analitičkih postupaka, revizori mogu razmotriti izazove jedinstvene za određenu osnovu računovodstva, kada je to primjenjivo, i povezane mogućnosti za manipulaciju finansijskim informacijama, što može ograničiti vrijednost analitičkih procedura.

IDENTIFIKACIJA I PROCJENA RIZIKA OD MATERIJALNO POGREŠNOG PRIKAZIVANJA USLJED PREVARE

10) U javnom sektoru, priznavanje prihoda možda nije uvijek najrelevantnija oblast za pretpostavku da postoje rizici od prevare, kako to zahtjeva ISSAI 2240.27. Priznavanje prihoda može biti veoma relevantno za poreske vlasti ili druge agencije koje prikupljaju prihode, kao što su državni univerziteti i fakulteti, bolnice ili regulatorne agencije, koje naplaćuju naknade za pružene usluge ili su primaoci donatorskih sredstava. Međutim, u mnogim subjektima javnog sektora, fokus je na rashodima i oblastima kao što su nabavka i isplata grantova. Stoga, pored priznavanja prihoda, gdje je relevantno, revizori mogu uzeti u obzir i druga područja kada prave pretpostavku rizika od prevare.

ODGOVORI NA PROCIJENJENE RIZIKE MATERIJALNO POGREŠNOG PRIKAZIVANJA ZBOG PREVARE

11) ISSAI 2240.33(c) se bavi značajnim transakcijama koje su izvan uobičajenih operacija i aktivnosti revidiranog tijela. Primjeri takvih transakcija u javnom sektoru mogu uključivati:

- Troškove za hitne zdravstvene slučajeve;
- Troškovi za prirodne katastrofe;
- Poticaji ekonomskog razvoja;
- Odredbe u sindikalnim ugovorima;
- Kupovina ili prodaja nekretnina;
- Zamjene zemljišta;
- Davanje služnosti;

- Veliki kapitalni projekti (npr. infrastruktura ili informacijski sistemi)
- Javno/privatno partnerstvo;
- Privatizacija državnih usluga;
- Prijevremeno gašenje duga; i
- Vladine garancije ili garancije za spašavanje subjekata privatnog sektora ako imaju finansijskih poteškoća.

REVIZOR NIJE U MOGUĆNOSTI DA NASTAVI ANGAŽMAN

12) VRI obično nemaju opciju da se povuku iz revizorskog angažmana kao što je opisano u ISSAI 2240.39(b) i (c). Stoga se revizorima savjetuje da razmotre uticaj na revizorsko mišljenje i sve zahtjeve za druge oblike izvještavanja, uključujući i to da li bi moglo biti prikladno da posebno izvještavaju zakonodavno tijelo i/ili izdaju povjerljive ili ograničene izvještaje.

KOMUNIKACIJA SA RUKOVODSTVOM I SA ONIMA KOJI SU ZADUŽENI ZA UPRAVLJANJE

13) Od revizora se može zahtijevati ili mogu odlučiti da komuniciraju o pitanjima koja su adresirana u ISSAI 2240.41 sa drugim stranama kao što je zakonodavna vlast, pored komunikacije sa menadžmentom i sa onima koji su zaduženi za upravljanje.

KOMUNIKACIJA SA REGULATORNIM I IZVRŠNIM TIJELIMA

14) Zahtjevi za prijavljivanje prijevara u javnom sektoru mogu biti predmet posebnih odredbi revizorskog mandata ili srodnih zakona ili propisa, u skladu sa ISSAI 2240.44 u vezi sa komunikacijom sa stranom van subjekta. Takve strane mogu uključivati regulatorne i izvršne organe. U nekim sredinama može postojati obaveza upućivanja indicija na prevaru istražnim tijelima, pa čak i sarađivati sa takvim tijelima kako bi se utvrdilo da li je došlo do prevare ili

zloupotrebe. U drugim okruženjima, revizori mogu biti obavezni da prijave okolnosti koje mogu ukazivati na mogućnost prevare ili zloupotrebe nadležnom nadležnom tijelu ili odgovarajućem dijelu vlade ili zakonodavnog tijela, kao što su tužioc, policija i (ako je relevantno za zakonodavstvo) pogođeni treća lica. Revizori vode računa da izbjegnu uplitanje u potencijalne istrage ili pravne postupke. Revizori moraju biti upoznati sa važećim zakonima i propisima u vezi sa izvještavanjem, komunikacijom i dokumentacijom indicija ili sumnji na prevaru. Nadalje, revizori smatraju da je potrebno dobiti pravni savjet u vezi s indikacijama prevare.

7

ISSAI 2250 (REVIDIRAN) – RAZMATRANJE ZAKONA I UREDBI U REVIZIJI FINANSIJSKIH IZVJEŠTAJA

SADRŽAJ OVOG POGLAVLJA

- 1) Ovo poglavlje pruža dodatne smjernice za revizore u vezi sa:
 - a) Općim razmatranjima
 - b) Revizorovim razmatranjem usklađenosti sa zakonima i propisima
 - c) Izvještavanje o identifikovanoj ili sumnjivoj neusklađenosti općih razmatranja

OPŠTA RAZMATRANJA

2) U javnom sektoru, razmatranje usklađenosti sa zakonima i uredbama često ima širi obim od onog navedenog u standardima finansijske revizije (ISSAI 2800-2899). Ovaj širi opseg može, na primjer, uključiti dodatne odgovornosti za izražavanje odvojenog mišljenja o usklađenosti subjekta sa zakonima i propisima. Ove dodatne odgovornosti i srodni ciljevi revizije i izvještavanja su obrađeni u ISSAI 4000¹.

3) Kao što je navedeno u ISSAI 2250.2, efekat zakona i propisa na finansijske izvještaje značajno varira. U javnom sektoru mogu, na primjer, postojati posebni zakoni i propisi o tome kako se raspodijele grantovi i subvencije od agencije koji će imati direktan uticaj na finansijske izvještaje. Okvir finansijskog izvještavanja također može uključivati informacije kao što su izvještaj o budžetu, izvještaj o aroprijaciji ili izvještaj o učinku. Kada okvir finansijskog izvještavanja uključuje takve informacije, revizori će možda morati da razmotre posebne zakone i propise koji mogu imati direktan ili indirektan uticaj na finansijske izvještaje.

¹ ISSAI 4000 – Standard usklađenosti revizije

REVIZORSKO RAZMATRANJE USKLAĐENOSTI SA ZAKONIMA I PROPISIMA

4) Prilikom razmatranja zahtjeva iz ISSAI 2250.15, revizori mogu također uzeti u obzir nalaze u vezi sa neusklađenošću sa zakonima i propisima iz drugih vrsta revizijskih aktivnosti koje preduzima VRI, kao što su revizije učinka ili jurisdikcijski pregled finansijskih operacija kada revizorov mandat uključuje takvu sposobnost.

IZVJEŠTAVANJE O UTVRĐENOJ ILI SUMNJIVOJ NEUSKLAĐENOSTI

5) Od nekih revizora se može zahtijevati da saopće sve utvrđene slučajeve neusklađenosti sa zakonima i propisima, čak i one koji su očigledno beznačajni. Neke revizorske organizacije javnog sektora mogu, u skladu sa revizorskim mandatom, narediti subjektu da ispravi sve slučajeve neusklađenosti sa zakonima i propisima. U takvim slučajevima, posebno kada postoji element subjektivnosti u tumačenju zakona i propisa, revizorima se savjetuje da razmotre da li korištenje ovog ovlaštenja može ugroziti njihovu nezavisnost i, ako jeste, preduzmu odgovarajuće mjere kako bi izbjegli takvo narušavanje.

6) Prilikom razmatranja zahtjeva ISSAI 2250.29 revizori također mogu utvrditi da li takve odgovornosti uključuju odvojeno izvještavanje zakonodavnoj vlasti i/ili drugim relevantnim organima kao što su tužioci, policija i (ako je relevantno za zakonodavstvo) pogođene treće strane.

8

ISSAI 2260 (REVIDIRAN) – KOMUNIKACIJA SA ONIMA KOJI SU ZADUŽENI ZA UPRAVLJANJE

SADRŽAJ OVOG POGLAVLJA

1) Ovo poglavlje pruža dodatne smjernice za revizore u vezi sa:

- a) Onima koji su zaduženi za upravljanje
- b) Pitanjima o kojima treba komunicirati
- c) Procesom komunikacije

ONI KOJI SU ZADUŽENI ZA UPRAVLJANJE

2) U javnom sektoru, odgovornosti upravljanja mogu postojati na nekoliko organizacionih nivoa, kao i u nekoliko funkcija (tj. vertikalno ili horizontalno). Kao rezultat toga, mogu postojati slučajevi u kojima postoji nekoliko različitih grupa koje su identifikovane kao one zadužene za upravljanje. Nadalje, revizija u javnom sektoru može uključivati i ciljeve finansijskih izvještaja kao i ciljeve kojima se bave drugi ISSAI. U takvim slučajevima mogu postojati posebna tijela upravljanja.

3) U situacijama u kojima se stvari saopćavaju podgrupama onih koji su zaduženi za upravljanje, kao što je objašnjeno u ISSAI 2260.12, revizori će možda morati da prenesu informacije, u cjelini ili sažeto, upravnom tijelu u cjelini. Ovo je posebno relevantno u javnom sektoru gdje nije neuobičajeno da oni koji su zaduženi za upravljanje budu uključeni u upravljanje subjektom. Revizori moraju biti posebno osjetljivi da zadovolje potrebe i očekivanja zakonodavnog tijela ili odgovarajućih regulatora o pitanjima koja se saopćavaju

drugim nivoima upravljanja, posebno kada se radi o pitanjima od širokog javnog interesa ili špekulacija.

PITANJA KOJA SE TREBAJU SAOPĆITI

4) ISSAI 2260.15 zahtijeva od revizora da komunicira sa onima koji su zaduženi za upravljanje pregledom planiranog obima i vremena revizije. U javnom sektoru, ovaj se zahtjev može ostvariti na različite načine. Na primjer, obim i vrijeme revizije mogu biti definirani relevantnim zakonodavstvom ili revizorskim mandatom, ili revizori mogu priopćiti pregled planiranog obima i vremena revizije u pismu o angažmanu.

5) ISSAI 2260.A11(b) navodi da komunikacija u vezi planiranog obima i vremena revizije može pomoći revizoru da bolje razumije subjekt i njegovo okruženje. Revizori mogu smatrati korisnim da prenesu svoje razumijevanje o tome koje finansijske informacije komponenti treba uključiti u finansijske izvještaje subjekta i da koriste odgovor subjekta kako bi potvrdili njihovo razumijevanje. Na primjer, može biti teško odrediti da li, i u kojoj mjeri, zajednički poduhvati (uključujući subjekte u privatnom i javnom sektoru) trebaju biti uključeni u konsolidovane finansijske izvještaje revidiranog tijela.

6) ISSAI 2260.16 navodi značajne nalaze revizije koje je revizor dužan da saopšti onima koji su zaduženi za upravljanje. VRI su često ovlašteni revizori cijele ili dijelova vlade i njene administracije. U ovoj situaciji, revizori mogu imati pristup informacijama od drugih subjekata i njihovih revizija, koje mogu biti od značaja za one koji su zaduženi za upravljanje. Primjeri za to mogu uključivati materijalne greške u transakcijama sa revidiranim tijelom, koje također utiču na druge subjekte, ili dizajn relevantnih kontrola, koje su obezbjedile povećanje efikasnosti u drugim entitetima. Saopštavanje ove vrste informacija onima koji su zaduženi za upravljanje može dodati vrijednost reviziji kada to okolnosti dozvoljavaju. Međutim, zakoni, propisi ili etički zahtjevi mogu zabraniti prenošenje ove vrste informacija.

7) Nezavisnost i objektivnost VRI su od ključne važnosti za njihovu sposobnost (a) da drže vlade odgovornima zakonodavnim tijelima i javnosti i (b) da pomognu u identifikaciji prijetnji dobrom upravljanju javnim sredstvima , kao što su korupcija i zloupotreba. Zahtjev koji se odnosi na subjekte koji su na berzi sadržan u ISSAI 2260.17 da komuniciraju usklađenost sa relevantnim etičkim zahtjevima u pogledu nezavisnosti može se primijeniti i na VRI, kada je u javnom interesu da izvještavaju. Pitanja u Etičkom kodeksu INTOSAI, kao što je politička neutralnost, mogu biti od posebne važnosti u kontekstu javnog sektora.

PROCES KOMUNIKACIJE

8) ISSAI 2260.22 zahtijeva od revizora da ocijeni da li je dvosmjerna komunikacija između revizora i onih koji su zaduženi za upravljanje bila adekvatna u svrhu revizije. Ako dvosmjerna komunikacija nije adekvatna, ISSAI zahtijeva od revizora da preduzme odgovarajuće mjere. U javnom sektoru, odgovarajuće akcije mogu uključivati komunikaciju sa zakonodavnim tijelom ili odgovarajućim regulatorima ili agencijama za finansiranje.

9

ISSAI 2265 – SAOPŠTAVANJE O NEDOSTACIMA O INTERNOJ KONTROLI ONIMA KOJI SU ZADUŽENI ZA UPRAVLJANJE

SADRŽAJ OVOG POGLAVLJA

- 1) Ovo poglavlje pruža dodatne smjernice revizorima u vezi sa:
 - a) Identifikovanjem onih koji su zaduženi za upravljanje u javnom sektoru
 - b) Utvrđivanjem da li su nedostaci u internoj kontroli identifikovani

IDENTIFIKACIJA ONIH KOJI SU ZADUŽENI ZA UPRAVLJANJE U JAVNOM SEKTORU

- 2) Kada razmatraju zahtjeve ISSAI 2265.9, revizori mogu smatrati da identifikacija onih koji su zaduženi za upravljanje u javnom sektoru možda nije tako jednostavna kao u privatnom sektoru. Poglavlje 8 – ISSAI 2260 pruža smjernice revizorima kako bi pomogli u identifikaciji onih koji su zaduženi za upravljanje u subjektima javnog sektora.

UTVRĐIVANJE DA LI SU IDENTIFIKOVANI NEDOSTACI U INTERNOJ KONTROLI

- 3) Prilikom utvrđivanja da li su identifikovani nedostaci u internoj kontroli, revizori će možda morati da identifikuju sve relevantne zakone ili propise koji se odnose na internu kontrolu i zahteve zakona ili propisa koji su relevantni za subjekt javnog sektora.

10

ISSAI 2300 – PLANIRANJE REVIZIJE FINANSIJSKIH ISKAZA

SADRŽAJ OVOG POGLAVLJA

1) Ovaj odjeljak pruža dodatne smjernice za revizore koje se odnose na:

- a) Ulogu i vrijeme planiranja
- b) Preliminarne aktivnosti angažmana
- c) Aktivnosti planiranja
- d) Razmatranja specifična za manje subjekte
- e) Dodatna razmatranja u početnim revizijskim angažmanima
- f) Posebna razmatranja za VRI sa sudskom ulogom

ULOGA I VRIJEME PLANIRANJA

2) ISSAI 2300.2 bavi se prednostima adekvatnog planiranja. Prijava i drugi materijali s objašnjenjima u ISSAI 2300.A1 do A3 pružaju smjernice o ulozi i vremenu planiranja. U okruženju javnog sektora, dodatna razmatranja planiranja mogu uključivati:

- Sticanje razumijevanja pravnog i regulatornog okvira koji se primjenjuje na subjekt zbog širih ciljeva revizije;
- Implikacije na reviziju finansijskih izvještaja znanja stečenog iz drugih revizijskih aktivnosti relevantnih za subjekt, uključujući implikacije prethodnih preporuka;
- Implikacije na reviziju finansijskih izvještaja znanja stečenih iz drugih aktivnosti planiranja revizije u vezi sa relevantnim odjelom i ministarstvom; i
- Očekivanja zakonodavne vlasti i drugih korisnika revizorskog izvještaja.

3) ISSAI 2300.A3 navodi da revizor može odlučiti da razgovara o elementima planiranja sa menadžmentom subjekta kako bi se olakšalo provođenje i

upravljanje revizijskim angažmanom. Zakoni, propisi ili revizorski mandat mogu ograničiti ono što revizor može raspravljati o strategiji revizije i planu revizije. Revizori se savjetuju da se upoznaju sa takvim zakonima, propisima ili revizorskim mandatom.

PRELIMINARNE AKTIVNOSTI ANGAŽMANA

4) ISSAI 2300.6 utvrđuje aktivnosti koje treba preduzeti na početku tekućeg revizorskog angažmana. Oni uključuju procedure koje se odnose na nastavak odnosa s klijentom i konkretan revizorski angažman. Na proces nastavka za VRI utiče činjenica da one možda nemaju mogućnost da odustanu od angažmana. Ako revizorima postanu dostupne informacije koje bi obično rezultirale odbijanjem ili prekidom angažmana, revizorima se savjetuje da te informacije uzmu u obzir prilikom izvođenja daljnjih aktivnosti planiranja i procjene rizika. Revizori također mogu imati zakonsku odgovornost da prijave takva pitanja i, u tim okolnostima, se mogu se konsultovati sa pravnim savjetnikom.

AKTIVNOSTI PLANIRANJA

5) ISSAI 2300.8 propisuje procedure koje treba izvršiti u uspostavljanju ukupne strategije revizije. Prilikom uspostavljanja strategije revizije, revizori mogu razmotriti dodatne karakteristike kao što su:

- Dodatne odgovornosti za izvještavanje za subjekt. Primjeri takvih dodatnih odgovornosti mogu uključivati zahtjev da subjekt izvještava o državnom finansiranju, uključujući grantove; i
- Dodatne odgovornosti za izvještavanje za revizora javnog sektora kako je objašnjeno u Odjeljku 3, paragraf 3.6

RAZMATRANJA SPECIFIČNA ZA MANJE SUBJEKTE

6) ISSAI 2300.A11 sadrži smjernice specifične za manje subjekte. Reviziju manjih subjekata javnog sektora obično ne provodi samo jedan praktičar.

Nadalje, zbog izvještajne strukture državnih subjekata, koncept vlasnika-menadžera obično ne postoji. U javnom sektoru, kontrolne strukture manjih subjekata često su dio kontrolne strukture većeg državnog tijela. Stoga, pretpostavka nekoliko relevantnih kontrolnih aktivnosti često nije primjerena u javnom sektoru. Dodatni aspekti kontrole većeg državnog tijela mogu biti uključeni u revizorske planove revizije.

DODATNA RAZMATRANJA U POČETNIM REVIZIJSKIM ANGAŽMANIMA

7) ISSAI 2300.13, dopunjen primjenom i drugim materijalom za objašnjenje u ISSAI 2300.A22, zahtijeva od revizora da preduzme određene aktivnosti prije početka početne revizije. U javnom sektoru, revizorski angažmani se obično ne započinju na isti način kao u privatnom sektoru. Revizori se mogu birati putem konkursnog procesa ili mogu biti imenovani statutom. Ipak, gdje postoje opisane okolnosti, smjernice i zahtjevi sadržani u ISSAI 2300.13 i A22 su relevantni za revizore.

POSEBNA RAZMATRANJA ZA VRI SA SUDSKOM ULOGOM

8) U nekim okruženjima javnog sektora, kao što je okruženje Računskog suda, revizorski izvještaj se često presuđuje i koristi se za određivanje ličnih pravnih implikacija onih koji su odgovorni za finansijska djela, uključujući značajne stvari, nedostatke kontrole i slučajeve nepoštivanja ovlašćenja. Takve informacije se obično pružaju u obliku zasebnog izvještaja o obavljenom revizijskom poslu i povezanim nalazima. Revizorima se savjetuje da se upoznaju sa svim takvim politikama i procedurama koje opisuju dodatne zahtjeve koji se odnose na utvrđivanje ličnih pravnih implikacija onih koji su odgovorni za finansijska djela, uključujući značajna pitanja, nedostatke kontrole i slučajeve nepoštivanja vlasti. Osim toga, revizori u takvim okruženjima mogu planirati i provoditi postupke kako bi ispunili zakonske zahtjeve i slijedili stroža pravila o dokazima kada se identifikuju potencijalne nepravilnosti ili slučajevi nedoličnog ponašanja, tako da su ispunjeni relevantni zahtjevi za postupanje sa formalnom presudom. Ovo se radi kako bi se

sudskom odjeljenju Računskog suda obezbijedili dokazi o takvim potencijalnim nepravilnostima i slučajevima nedoličnog ponašanja i po potrebi sarađivalo sa pravosudnim odjeljenjem.

11

ISSAI 2315 (REVIDIRAN 2019.) – UTVRĐIVANJE I PROCJENA RIZIKA OD MATERIJALNO ZNAČAJNIH POGREŠNIH PRIKAZA

SADRŽAJ OVOG POGLAVLJA

- 1) Ovo poglavlje pruža dodatne smjernice za revizore u vezi sa:
 - a) Procedurama procjene rizika i srodnim aktivnostima
 - b) Sticanjem i razumijevanjem subjekta i njegovog okruženja, primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja i sistem interne kontrole subjekta
 - c) Identificiranje i procjena rizika od materijalno značajnih pogrešnih prikazivanja
 - d) Dodatni primjeri uslova i događaja koji mogu ukazivati na rizike od materijalnog pogrešnog prikazivanja

PROCEDURE PROCJENE RIZIKA I POVEZANE AKTIVNOSTI

- 2) Prilikom primjene procedura procjene rizika i povezanih aktivnosti u ISSAI 2315 (revidiranom 2019.).¹³ do 18, revizori mogu uzeti u obzir šire ciljeve revizorskog mandata kao što je opisano u Odeljku 1 – Preambula.
- 3) Prilikom postavljanja upita rukovodstvu i drugima, revizori mogu dobiti informacije i iz dodatnih izvora kao što su:
 - Revizori uključeni u reviziju učinka i druge revizije u vezi sa subjektom;
 - Vladini zvaničnici; i
 - Zakonodavni izvještaji ili zapisnici.
 -
- 4) Prilikom izvođenja analitičkih postupaka, revizori također mogu razmotriti odnose kao što su:

- Rashodi naspram aproprijacija;
- Isplate naknada, kao što su izdržavanje djece i penzije u odnosu na demografske podatke; i
- Kamata kao procenat državnog duga u poređenju sa stopom zaduživanja države.

5) Prilikom vršenja posmatranja i inspekcije, revizori mogu takođe posmatrati i pregledati stavke kao što su:

- Dodatna dokumenta koje je pripremio menadžment za zakonodavnu vlast, kao što su izvještaji o učinku ili zahtjevi za finansiranje;
- Svjedočenja službenika agencije;
- Ministarske i druge direktive; i
- Službena evidencija o postupcima zakonodavnog tijela.

6) Prilikom korišćenja informacija dobijenih iz prethodnog iskustva sa subjektom i prethodnih revizija, revizori mogu koristiti i izvještaje sa prethodnih revizija učinka i drugih revizijskih aktivnosti relevantnih za subjekt.

7) ISSAI 2315 (revidiran 2019.).¹⁷ zahtijeva od partnera na angažmanu i drugih ključnih članova angažiranog tima da razgovaraju o podložnosti finansijskih izvještaja subjekta materijalno značajnim pogrešnim prikazivanjima i primjeni primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja na činjenice i okolnosti subjekta. U javnom sektoru, ova rasprava može pokriti dodatne ciljeve i povezane rizike materijalno značajnih grešaka, kao što je objašnjeno u paragrafu 11.2 iznad. Revizori mogu uključiti revizore angažovane na reviziji učinka i drugim revizijskim aktivnostima subjekta u takvu diskusiju.

STICANJE RAZUMIJEVANJA SUBJEKTA I NJEGOVOG OKRUŽENJA, PRIMJENJIVOG OKVIRA FINANSIJSKOG IZVJEŠTAVANJA I SISTEMA INTERNE KONTROLE SUBJEKTA

8) U stjecanju razumijevanja subjekta i njegovog okruženja u skladu sa ISSAI 15 (revidirano 2019), revizori mogu uzeti u obzir:

- a) Da na strukture upravljanja može utjecati pravna struktura subjekta, na primjer da li je subjekt ministarstvo, odjel, agencija ili druga vrsta subjekta;
- b) Da vlasništvo subjekata javnog sektora možda neće imati isti značaj kao u privatnom sektoru;
- c) Da programski ciljevi i strategije mogu uključivati elemente javne politike;
- d) Specifične zakone i propise kojima subjekt podliježe i potencijalni utjecaj nepoštovanja istih;
- e) Odluke inicirane izvan subjekta kao rezultat političkih procesa. Takve odluke mogu utjecati na aktivnosti menadžmenta. Primjeri uključuju:
 - Nove geografske lokacije ili zatvaranje postojećih lokacija;
 - Reorganizacije, uključujući prenos aktivnosti na druge subjekte;
 - Nova programska područja; i
 - Budžetska ograničenja ili smanjenje.
- f) Poznavanje sprovedenih vladinih aktivnosti, uključujući relevantne programe;
- g) Budžetski proces i izvršenje budžeta;
- h) Da pitanja koja se odnose na pretpostavke rukovodstva o stalnoj zabrinutosti možda nisu relevantna;
- i) Poznavanje zainteresovanih strana (preduzeća, organizacija, građana) i njihovih interesa;
- j) Javno mnijenje prema relevantnim pitanjima;
- k) Aktuelna pitanja i dešavanja u društvu; i
- l) Interesi poslanika i rasprave u parlamentu.

9) ISSAI 2315 (revidiran 2019.).19(a)(iii) odnosi se na mjerenje i pregled finansijskog učinka. Revizori mogu uključiti nefinansijske informacije kao što je postizanje rezultata (na primjer, broj ljudi kojima je program pomogao) u svoje mjerenje ili pregled. Također, u javnom sektoru postoje dodatne eksterne strane koje mogu mjeriti i revidirati učinak. Te eksterne strane mogu uključivati zakonodavnu vlast, druge subjekte javnog sektora i medije.

10) Da bi stekli razumijevanje sistema internih kontrola subjekta relevantnog za reviziju koju zahtijeva ISSAI 2315 (revidiran 2019.).21, revizori mogu uzeti u obzir sljedeće:

- a) Sve dodatne odgovornosti za izvještavanje u vezi sa sistemom internih kontrola subjekta;
- b) Relevantne kontrole koje se odnose na poštovanje vlasti;
- c) Relevantne kontrole u vezi sa praćenjem učinka u odnosu na budžet;
- d) Relevantne kontrole u vezi sa transferom budžetskih sredstava drugim subjektima;
- e) Relevantne kontrole za poverljive podatke koji se odnose na nacionalnu bezbjednost i osjetljive lične podatke, kao što su poreske i zdravstvene informacije;
- f) Nadzor i druge kontrole koje vrše strane van subjekta i odnose se na oblasti kao što su:
 - Usklađenost sa propisima o nabavkama;
 - Izvršenje budžeta;
 - Druge oblasti definisane zakonom ili revizorskim mandatom;
 - Odgovornost menadžmenta.

11) Da bi stekli razumijevanje procesa procjene rizika subjekta koji zahtijeva ISSAI 2315 (revidiran 2019.).22, revizorima se savjetuje da uzmu u obzir da takav proces može biti utvrđen u zakonodavstvu, uključeni u direktive ili vođeni od strane drugih subjekata javnog sektora.

12) U nekim revizorskim okruženjima, kao što je okruženje Računskog suda, revizori mogu blisko sarađivati sa tužiocima i policijom kada se bave finansijskim prevarama ili nepoštivanjem. Stoga su možda od tužilaca i policije dobili informacije koje su relevantne za razumijevanje subjekta i njegovog okruženja, kao i za procjenu rizika.

IDENTIFIKOVANJE I PROCENA RIZIKA OD MATERIJALNO ZNAČAJNOG POGREŠNOG PRIKAZIVANJA

13) Kada revizori identifikuju i procjene rizike od materijalno značajnih grešaka u skladu sa ISSAI 2315 (revidirani 2019.)²⁸ i 29, revizori mogu uzeti u obzir dodatna pitanja kao što su:

- Činjenica da identifikacija i procjena rizika na nivou finansijskih izvještaja i na nivou tvrdnji mogu uključivati pitanja koja se odnose na političku klimu, javni interes i osjetljivost programa; i
- Činjenicu da se tvrdnje za klase transakcija, stanja računa i objelodanjivanja mogu proširiti tako da uključuju tvrdnje da su transakcije i događaji izvršeni u skladu sa zakonodavstvom ili odgovarajućim ovlastima u skladu sa ISSAI 2315 (revidiran 2019.). A192.
-

14) U vršenju prosudbe o tome koji rizici su značajni, kako to zahtijeva ISSAI 2315 (revidiran 2019.)³², revizori također mogu uzeti u obzir:

- a) Složenost i nedosljednost propisa i direktiva;
- b) Nepoštovanje ovlašćenja; i
- c) Budžetski proces i izvršenje budžeta.

DODATNI PRIMJERI USLOVA I DOGAĐAJA KOJI MOGU UKAZIVATI NA RIZIKE OD MATERIJALNO ZNAČAJNIH POGREŠNIH PRIKAZIVANJA

15) Slijede primjeri dodatnih uslova i događaja koji mogu ukazivati na rizike od materijalno značajnih grešaka za subjekte u javnom sektoru:

- Prekoračenje budžeta zbog slabih budžetskih kontrola;
- Privatizacije;
- Novi programi;
- Velike promjene postojećih programa;
- Novi izvori finansiranja;
- Novi zakoni i propisi ili direktive;
- Političke odluke kao što je preseljenje operacija;
- Programi bez dovoljno dodijeljenih resursa i sredstava;
- Povećana očekivanja javnosti;
- Nabavka dobara i usluga u određenim industrijama kao što je odbrana;
- *Outsourcing* vladinih aktivnosti;
- Operacije koje podliježu posebnim istragama;
- Promjene u političkom rukovodstvu;
- Indikacije rasipanja ili zloupotrebe;
- Više od uobičajenih očekivanja da se ispuni budžet;
- Javna i privatna partnerstva; i
- Planiranje i implementacija velikih infrastrukturnih projekata.

12

ISSAI 2320 – MATERIJALNOST U PLANIRANJU I IZVOĐENJU REVIZIJE

SADRŽAJ OVOG POGLAVLJA

- 1) Ovo poglavlje pruža dodatne smjernice za revizore u vezi sa:
 - a) Materijalnošću u kontekstu revizije
 - b) Utvrđivanjem materijalnosti i materijalnosti učinka prilikom planiranja revizije
 - c) Revizija tokom trajanja revizije

MATERIJALNOST U KONTEKSTU REVIZIJE

2) Prilikom utvrđivanja materijalnosti za potrebe planiranja u javnom sektoru od značaja su i kvantitativna i kvalitativna pitanja, kao i priroda stavki. Kontekst u kojem se stvar pojavljuje može biti od značaja. Nadalje, inherentna priroda ili karakteristike predmeta, ili grupa predmeta, mogu ih učiniti materijalnim.

3) ISSAI 2320.A3 navodi da su zakonodavci i regulatori često primarni korisnici finansijskih izvještaja subjekata javnog sektora, te da se finansijski izvještaji mogu koristiti za donošenje odluka koje nisu ekonomske. Zakonodavci predstavljaju građane i obezbjeđuju sredstva za različite vladine programe, aktivnosti i funkcije. Zakonodavci i/ili regulatori često procjenjuju ili donose odluke o aktivnostima subjekta. Ostali korisnici mogu uključivati menadžment subjekta, vlasnike obveznica ili medije. Finansijski izvještaji koji zadovoljavaju potrebe zakonodavaca i regulatora zadovoljit će i većinu potreba drugih korisnika.

4) Finansijski izvještaji također mogu predstavljati ključni element odgovornosti subjekta javnog sektora prema javnosti. Okvir odgovornosti može uvesti druge faktore koji utiču na utvrđivanje materijalnosti na različitim nivoima. Kao posljedica toga, materijalnost će vjerovatno biti rezultat i kvantitativnih i kvalitativnih faktora, a nivoi materijalnosti za određene klase transakcija, stanja računa i objelodanjivanja mogu biti postavljeni na niži nivo. Utvrđivanje materijalnosti i materijalnosti učinka prilikom planiranja revizije.

5) Kao što je gore navedeno, materijalnost u javnom sektoru uključuje i kvantitativne i kvalitativne aspekte (koji se u ISSAI-ima navode kao aspekti koji se odnose na “veličinu” i “prirodu” pogrešnih iskaza). Određivanje nivoa ili nivoa materijalnosti opisano je u ISSAI 2320.10 i 11. Nivoi materijalnosti za klase transakcija, stanja računa ili objelodanjivanja mogu biti postavljeni na niži nivo. To može biti iz različitih razloga, uključujući kontekst stvari ili prirodu i karakteristike uključenih sistema i subjekata, kao što je objašnjeno u paragrafima 12.2 do 12.4 gore. Nadalje, može se zahtijevati da se određene procedure izvrše na osnovu revizorskog mandata ili zakonodavstva. Primjeri takvih procedura mogu biti testovi plata ministara regulisanih statutom i osjetljiva plaćanja kao što su putovanja i gostoprimstvo višeg osoblja. U rijetkim slučajevima kada revizori žele otkriti sva takva pogrešna prikazivanja, oni testiraju sve relevantne transakcije.

6) Kada revizori također daju mišljenja o djelotvornosti kontrola ili usklađenosti sa zakonima i propisima, oni smatraju potrebu utvrđivanja materijalnosti za ove ciljeve pored materijalnosti za finansijske izvještaje. Na primjer, kada izvještava o djelotvornosti kontrola, revizor može koristiti mjerilo zasnovano na procentu transakcija ili novčanih iznosa koji su uzorkovani da bi se odredila materijalnost za procjenu odstupanja od kontrole. Prilikom utvrđivanja materijalnosti za te druge vrste angažmana, revizor može koristiti smjernice koje daju drugi ISSAI kao što je navedeno u paragrafu 3.7 gore.

7) ISSAI 2320.A3 opisuje razmatranja specifična za određivanje nivoa materijalnosti u javnom sektoru. Kada utvrđuju da li je određena klasa transakcija, stanja na računu, objelodanjivanje ili druga tvrdnja koja je dio okvira finansijskog izvještavanja, materijalna po svojoj prirodi, revizori uzimaju u obzir kvalitativne aspekte kao što su:

- Kontekst u kojem se stvar pojavljuje, na primjer, ako je predmet također podložan poštivanju vlasti, zakona ili propisa, ili ako zakon ili propis zabranjuje prekomjerno trošenje javnih sredstava, bez obzira na iznose koji su uključeni;
- Potrebe različitih zainteresovanih strana i način na koji koriste finansijske izvještaje;
- Priroda transakcija koje se smatraju osjetljivim za korisnike finansijskih izvještaja;
- Očekivanja javnosti i javni interes, uključujući naglasak na konkretnu materiju od strane relevantnih odbora u zakonodavnom tijelu, kao što je komisija za javne račune, uključujući neophodnost određenih objelodanjivanja;
- Potreba za zakonodavnim nadzorom i regulativom u određenoj oblasti; i
- Potreba za otvorenošću i transparentnošću, na primjer, ako postoje posebni zahtjevi za otkrivanjem prevara ili drugih gubitaka.

8) ISSAI 2320.A4 do A8 raspravlja o utvrđivanju odgovarajućih mjerila za materijalnost finansijskih izvještaja. U javnom sektoru, budžet, obično ukupni godišnji rashodi institucije, mogu biti najprikladnija osnova za određivanje materijalnosti kada je primarna funkcija ili mandat te institucije pružanje usluga. Za subjekte javnog sektora od kojih se očekuje da će nadoknaditi troškove ili rentabilnost, neto troškovi možda neće biti odgovarajući referentni pokazatelj. U tim slučajevima bruto rashodi ili bruto prihodi mogu biti relevantnije mjerilo. Za subjekte javnog sektora koji su staratelji velikih iznosa imovine, ukupna imovina, ukupne obaveze, neto imovina ili neto obaveze ili određene klase imovine mogu biti odgovarajući referentni pokazatelj ako se obračunavaju u finansijskim izvještajima. U nekim slučajevima, posebno kada se razmatra kvalitativna materijalnost, druge vrste mjerila također mogu biti korisne. Na primjer:

- Iznosi koje je relevantna komisija zakonodavnog tijela prethodno smatrala materijalnim, kao što je komisija za javne račune; i
- Isplate beneficija u poređenju sa pokazateljima troškova života, na primjer, važnost za kvalifikovanog primaoca mjesečnih naknada, kao što su penzije ili invalidnine, koje se isplaćuju u skladu sa programima javnog sektora.

REVIZIJA TOKOM TRAJANJA REVIZIJE

9) ISSAI 2320.12, 13 i A14 raspravljaju o potrebi revizije nivoa materijalnosti u slučaju da postanemo svjesni novih informacija tokom revizije. Zbog struktura upravljanja i međusobnih odnosa subjekata u javnom sektoru, nije neobično da revizori dobiju nove informacije tokom revizije.

13

ISSAI 2330 – ODGOVORI REVIZORA NA PROCIJENJENJE RIZIKE

SADRŽAJ OVOG POGLAVLJA

1) Ovo poglavlje pruža dodatne smjernice za revizore u vezi sa:

- a) Revizijskim postupcima koji odgovaraju na procijenjene rizike materijalnog pogrešnog prikazivanja na nivou tvrdnje
- b) Procjenom primjerenosti i dovoljnosti revizijskih dokaza
- c) Specifična razmatranja za VRI sa sudskom ulogom

REVIZIJSKE PROCEDURE KOJE ODGOVARAJU NA PROCIJENJENE RIZIKE MATERIJALNOG POGREŠNOG PRIKAZIVANJA NA NIVOU TVRDNJE

2) ISSAI 2330.A17 navodi da revizorski mandat i bilo koji drugi posebni zahtjevi revizije mogu uticati na revizorovo razmatranje prirode, vremena i obima daljih revizijskih postupaka. Primjeri takvih drugih zahtjeva nalaze se u Odjeljku 3, stav 3.6.

3) ISSAI 2330.8 opisuje okolnosti u kojima se od revizora traži da izvrši testove kontrola kako bi dobio dovoljne i odgovarajuće revizijske dokaze o operativnoj efektivnosti relevantnih kontrola. Kao rezultat dodatnih ciljeva opisanih u paragrafu 13.2 gore, testovi kontrola za subjekt javnog sektora mogu biti širi i detaljniji od onih za subjekt privatnog sektora. Revizori mogu vršiti testove kontrola na drugim vrstama angažmana osim revizije finansijskih izvještaja i mogu tražiti smjernice za njihovo obavljanje od ISSAI, osim ISSAI 2000-2899.

4) U dizajniranju i izvođenju testova kontrola u skladu sa ISSAI 2330.10, revizori određuju da li je subjekt dio većeg državnog kontrolnog okruženja. Kao rezultat toga, kontrole mogu postojati izvan subjekta. Revizor određuje hoće li i kako pribaviti dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza o tim kontrolama.

5) Kada koriste revizijske dokaze o operativnoj efektivnosti kontrola dobijenih u prethodnim revizijama, kao što je navedeno u ISSAI 2330.13, revizori mogu razmotriti korištenje dokaza dobijenih u revizijama učinka ili drugim revizijskim aktivnostima relevantnim za subjekt. Prilikom razmatranja dokaza dobijenih u prethodnim revizijama učinka, revizori ocjenjuju da li su korištene tvrdnje i izvršeni testovi adekvatni za svrhu revizije finansijskih izvještaja.

PROCJENA DOVOLJNOSTI I PRIMJERENOSTI REVIZIJSKIH DOKAZA

6) ISSAI 2330.27 zahtijeva od revizora da izrazi kvalifikovano mišljenje ili odbije mišljenje o finansijskim izvještajima ako revizor nije u mogućnosti da pribavi dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza. ISSAI 2330.A62 pruža faktore koji mogu uticati na prosudbu revizora o tome šta predstavlja dovoljan i odgovarajući revizijski dokaz. U ocjeni onoga što se smatra dovoljnim odgovarajućim revizijskim dokazima, revizori također uzimaju u obzir potrebu da pribave dovoljno odgovarajućih dokaza kako bi ispunili sve dodatne ciljeve kao što je opisano u paragrafu 13.2 gore.

POSEBNA RAZMATRANJA ZA VRI SA SUDSKOM ULOGOM

7) U nekim okruženjima javnog sektora, kao što je okruženje Računskog suda, izvještaj revizora se često ocjenjuje i koristi za određivanje ličnih pravnih implikacija onih koji su odgovorni za finansijska djela, uključujući značajna pitanja, kontrolu nedostataka i slučajeve nepoštivanja ovlašćenja. Stoga, revizori u takvim okruženjima, kada ocjenjuju dovoljnost i

primjerenost revizijskih dokaza, sprovode procedure za identifikaciju odgovornih za finansijska djela i za usklađenost sa zakonskim zahtjevima.

14

ISSAI 2402 – REVIZIJSKA RAZMATRANJA KOJA SE ODNOSE NA SUBJEKT KOJI KORISTI USLUŽNU ORGANIZACIJU

SADRŽAJ OVOG POGLAVLJA

1) Ovo poglavlje pruža dodatne smjernice za revizore u vezi sa:

a) Obimom ISSAI

b) Definicijama

c) Sticanjem razumijevanja usluga koje pruža uslužna organizacija, uključujući internu kontrolu

d) Posebna razmatranja za VRI sa sudskom ulogom

OBIM ISSAI-a

2) ISSAI 2402.2 se odnosi na organizacije koje pružaju usluge, koje su sastavni dio poslovanja subjekta. U javnom sektoru, uslužne organizacije također mogu biti sastavni dio kapaciteta subjekta korisnika da se povinuje vlastima koji njime upravljaju, izvršavaju svoje programske ciljeve i osiguravaju efikasnu internu kontrolu. Priroda i obim posla koji revizori obavljaju u ovom kontekstu zavisi od prirode i značaja tih usluga za subjekt javnog sektora i relevantnosti tih usluga za mandat revizije javnog sektora.

DEFINICIJE

3) Termini 'uslužna organizacija' i 'poduslužna organizacija' su definisani u ISSAI 2402.8(e) i 8(g). Osim što su dio informacionog sistema subjekta korisnika koji je relevantan za finansijsko izvještavanje, u javnom sektoru ovi uslovi se mogu proširiti i na organizacije koje pružaju usluge koje su sastavni dio sposobnosti

subjekta korisnika da postigne svoje programske ciljeve, kao što je utvrđivanje podobnosti i raspodjela isplata penzija pojedincima, ili grantova pojedincima ili organizacijama.

STICANJE RAZUMIJEVANJA O USLUGAMA KOJE PRUŽA USLUŽNA ORGANIZACIJA, UKLJUČUJUĆI INTERNU KONTROLU

4) ISSAI 2402.9 se odnosi na to da revizor korisnika stekne razumijevanje o tome kako korisnički subjekt koristi uslužnu organizaciju u svojim djelatnostima. Prilikom razmatranja značaja usluga koje se pružaju korisniku, prirode i materijalnosti obrađenih transakcija, kao i prirode odnosa između korisničkog subjekta i uslužne organizacije, revizori mogu uzeti u obzir i ulogu uslužne organizacije koja se odnosi na korisnika, usklađenost subjekta sa ovlaštenjima, postizanje programskih ciljeva i efektivnost interne kontrole. Izvori informacija koje revizori mogu koristiti za postizanje ovog razumijevanja dokumentirani su u ugovoru ili ugovoru o uslugama koji reguliše odnos između uključenih strana.

5) Nadalje, kada razmatraju prirodu transakcija koje obrađuje uslužna organizacija za subjekt korisnika, revizori mogu razmotriti stepen odgovornosti toka sredstava između dva subjekta. Odgovornost između dva subjekta može varirati od:

a) Situacije u kojoj korisnički subjekt koristi uslužnu organizaciju da obezbijedi bezuslovno finansiranje kvalifikovanim primaocima, bez zahtjeva za primaoca ili uslužnu organizaciju da izvještavaju o korištenju korisnika tih sredstava, na;

b) Situaciju u kojoj postoji potpuna odgovornost za sredstva, pri čemu se transakcije koje obavlja uslužna organizacija u potpunosti obračunavaju, a korisniku je dato uvjerenje da su transakcije izvršene od strane uslužne organizacije u skladu sa organima koji njima upravljaju, i da su relevantni programski ciljevi ostvareni.

6) Pored toga, kada razmatraju prirodu odnosa između subjekta korisnika i uslužne organizacije, revizori mogu uzeti u obzir i relevantne strukture upravljanja, kao i strukturu odgovornosti i stepen uticaja koji jedan subjekt može imati na drugi.

7) Može se smatrati da definicije 'revizora usluge' i 'revizora korisnika' u ISSAI 2402.8(d) i 8(h) impliciraju da su uključene dvije odvojene revizorske organizacije. Međutim, u javnom sektoru, jedan nivo vlasti može pružati usluge drugim nivoima vlasti. Ovi nivoi se u konačnici mogu smatrati da pripadaju istoj vladinoj strukturi i mogu, kao rezultat, biti revidirani od strane iste revizorske organizacije javnog sektora. Biti dio iste revizorske organizacije u javnom sektoru može uticati na to kako dva pojedinačna revizora odgovorna za uslužnu organizaciju i korisnički subjekt međusobno komuniciraju i izvještavaju jedan drugom u skladu sa zahtjevima navedenim u ISSAI 2402.12 do 18. Na primjer, u takvim situacijama, komunikacija između revizora usluge i revizora korisnika, ovisno o njihovom mandatu, možda ne podliježe istim zahtjevima povjerljivosti kao u privatnom sektoru.

8) Na primjer, ISSAI 2402.12 opisuje opcije koje revizor korisnika može koristiti da bi stekao dovoljno razumijevanja o internoj kontroli subjekta korisnika relevantnoj za reviziju, kako bi se obezbijedila osnova za identifikaciju i procjenu rizika materijalno značajnih grešaka. Kada su revizor korisnika i revizor usluga iz iste revizorske organizacije javnog sektora, neke ili sve opcije opisane u ISSAI 2402.12 možda neće biti praktične. Ipak, u takvim slučajevima, informacije koje se razmjenjuju između revizora korisnika i revizora usluge dijele se na transparentan način. Ove informacije mogu uključivati pitanja slična onima koja su uključena u izvještaj tipa 1 ili tipa 2.

9) Štaviše, u takvim situacijama može biti od pomoći da se u fazi planiranja angažmana posveti dovoljno pažnje identifikovanju i adresiranju relevantnih potreba za izvještavanjem, kanala i obrazaca.

POSEBNA RAZMATRANJA ZA VRI SA SUDIJSKOM ULOKOM

10) U nekim revizorskim okruženjima javnog sektora, kao što je okruženje Računskog suda, mogu postojati dodatna razmatranja koja revizori uzimaju u obzir. Ova razmatranja mogu uključivati:

- Procjenu rizika potencijalne neusklađenosti ili nedoličnog ponašanja, bilo kod korisnika ili kod uslužne organizacije, što može imati materijalni uticaj na finansijske izvještaje subjekta korisnika;
- Poštivanje strožih pravila o dokazima kada se identifikuju potencijalne nepravilnosti ili slučajevi nedoličnog ponašanja, tako da su ispunjeni relevantni uslovi za postupanje sa formalnom presudom; i
- Pružanje dokaza o takvim potencijalnim nepravilnostima i slučajevima nedoličnog ponašanja pravosudnom odjeljenju Računskog suda i saradnja sa pravosudnim odjeljenjem po potrebi. Takve informacije se obično daju u obliku posebnog izvještaja o obavljenom revizijskom radu i povezanim nalazima.

15	ISSAI 2450 – PROCJENA POGREŠNIH ISKAZA UTVRĐENIH TOKOM REVIZIJE
----	---

SADRŽAJ OVOG POGLAVLJA

- 1) Ovo poglavlje pruža dodatne smjernice za revizore u vezi sa:
 - a) Procjenom uticaja neispravljenih pogrešnih iskaza
 - b) Pisanim izjavama
 - c) Posebnim razmatranjima za VRI sa sudskom ulogom

PROCJENA EFEKTA NEISPRAVLJENIH POGREŠNIH ISKAZA

2) U primjeni ISSAI 2450.11, revizori sa dodatnim odgovornostima izvještavanja u vezi sa nepoštovanjem ovlašćenja i nedostacima kontrole posebno vrednuju svaki od ovih ciljeva. Međutim, pogrešne izjave, slučajevi nepoštivanja ovlašćenja i nedostaci kontrole mogu biti međusobno povezani, potencijalno povećavajući rizik za svaki cilj.

3) ISSAI 2450.12 do 13 bave se saopštavanjem neispravljenih pogrešnih iskaza sa onima koji su zaduženi za upravljanje. Tamo gdje je prikladno za mandat VRI, ova komunikacija može uključivati slučajeve nepoštivanja ovlaštenja i nedostataka u kontroli. Revizori će možda morati da saopšte pogrešne iskaze, slučajeve nepoštivanja ovlašćenja i nedostatke kontrole dodatnim stranama kao što su državni službenici.

4) Kada komuniciraju s onima koji su zaduženi za upravljanje ili sa dodatnim stranama kao što je opisano u paragrafu 15.3 gore, od revizora se može očekivati da saopće sve pogrešne iskaze, čak i one koje je subjekt ispravio. Kada komuniciraju sa onima koji su zaduženi za upravljanje, revizori koriste načine izvještavanja relevantne za njihovo okruženje. Revizori se također mogu pozvati da pred zakonodavnim tijelom predstave rezultate revizije finansijskih izvještaja.

PISANE IZJAVE

5) ISSAI 2450.14 zahtijeva od revizora da dobije pismenu izjavu da rukovodstvo smatra da su efekti neispravljenih pogrešnih iskaza na finansijske izvještaje nematerijalni. Tamo gdje revizori imaju dodatne odgovornosti za usklađenost sa ovlaštenjima i djelotvornost interne kontrole, ove izjave se mogu dati u jednom dokumentu.

POSEBNA RAZMATRANJA ZA REVIZORE SA SUDSKOM ULOGOM

6) U nekim revizijskim okruženjima javnog sektora, kao što je okruženje Računskog suda, izvještaj revizora se često koristi za utvrđivanje ličnih pravnih implikacija onih koji su odgovorni za finansijska djela, uključujući značajna pitanja, slučajeve nepoštivanja ovlaštenja i nedostataka u kontroli. Stoga, revizori u takvim okruženjima, kada procjenjuju pogrešne iskaze, slučajeve neusklađenosti sa ovlaštenjima i nedostatke kontrole identifikovane tokom revizije, također identifikuju one koji su odgovorni za finansijska djela i za usklađenost sa zakonskim zahtjevima, te slijede stroža pravila dokazivanja, kada se utvrde potencijalne nepravilnosti ili slučajevi nedoličnog ponašanja, tako da su ispunjeni relevantni uslovi za postupanje sa formalnom presudom. Ovo se radi kako bi se sudskom odlaganju Računskog suda obezbijedili dokazi o takvim potencijalnim nepravilnostima i slučajevima nedoličnog ponašanja, i po potrebi sarađivalo sa pravosudnim odlaganjem. Takve informacije se obično daju u obliku posebnog izvještaja o obavljenom revizijskom radu i povezanim nalazima.

7) ISSAI 2450.8 zahtijeva od revizora da blagovremeno komunicira sva pogrešna prikazivanja akumulirana tokom revizije sa odgovarajućim nivoom menadžmenta. Tamo gdje VRI imaju mandate koji uključuju zakonska ovlaštenja da naredi subjektu da ispravi bilo kakve pogrešne iskaze, kao i slučajeve nepoštivanja ovlaštenja, savjetuje im se da razmotre da li

korištenje ovih ovlasti može ugroziti njihovu nezavisnost i, ako je tako, preduzmu odgovarajuće mjere kako bi izbjegli takav povećani rizik.

16

ISSAI 2500 – REVIZIJSKI DOKAZI

DOVOLJNI ODGOVARAJUĆI REVIZIJSKI DOKAZI

1) Neki revizijski dokazi se dobijaju izvođenjem revizijskih procedura za testiranje računovodstvenih zapisa. Revizorski dokazi obuhvataju informacije koje podržavaju i potvrđuju tvrdnje menadžmenta, kao i sve informacije koje su u suprotnosti sa takvim tvrdnjama. U slučaju finansijskih izvještaja u javnom sektoru, menadžment često može tvrditi da su transakcije i događaji obavljeni u skladu sa zakonodavstvom ili odgovarajućim ovlaštenjima. Takve tvrdnje mogu spadati u djelokrug finansijske revizije.

2) Prilikom razmatranja informacija iz izvora nezavisnih od subjekta, kao što je navedeno u ISSAI 2500.A12, revizori mogu smatrati izvore nezavisne od subjekta iako oni na kraju podnose izvještaj istom tijelu, npr. operativno nezavisne vladine agencije koje podnose izvještaj istom organu. Priroda *benchmarking* podataka u javnom sektoru može uključivati druge izvore, npr. poređenja između sličnih programa ili indikatora učinka.

3) Prilikom razmatranja izvora dokaza u skladu sa ISSAI 2500.A5, revizori mogu također uzeti u obzir dokaze dobijene u reviziji učinka ili drugim revizijskim aktivnostima relevantnim za subjekt. Kada se oslanjaju na dokaze dobijene u reviziji učinka, revizori procjenjuju da li su korištene tvrdnje i izvršeni testovi adekvatni u svrhu revizije finansijskih izvještaja.

4) Kada revizorski mandat uključuje ciljeve koji se odnose na usklađenost sa ovlaštenjima, revizori će možda morati razmotriti prirodu i vrijeme revizijskih procedura kako je objašnjeno u ISSAI 2500.A16, npr. sposobnost primjene određene revizije na procedure za utvrđivanje usklađenosti sa

vlastima ili da protok vremena može negativno utjecati na efikasnost kontrola.

5) Subjekti javnog sektora će obično imati uspostavljene interne kontrole osmišljene da obezbijede usklađenost sa nadležnim organima. Međutim, kada je revidirano tijelo odgovorno za davanje bespovratnih sredstava ili druge finansijske pomoći drugim stranama, često je slučaj da će poštivanje ovlašćenja djelimično zavisiti od toga da li druge strane ispunjavaju kriterijume i ispunjavaju uslove za dobijanje pomoći. Dodatni dokazi mogu biti potrebni u vezi sa izvršavanjem obaveza od strane subjekta da bi se uvjerio u transakcije tih drugih strana.

6) Prilikom razmatranja smjernica u ISSAI 2500.A17, revizori mogu uzeti u obzir da zahtjevi za zadržavanje podataka za subjekte javnog sektora mogu biti različiti, kako je propisano relevantnim zakonodavstvom. Revizorima se savjetuje da se upoznaju sa važećim zakonodavstvom u vezi sa zadržavanjem podataka.

7) Revizori u nekim okruženjima, kao što je okruženje Računskog suda, mogu biti podložni zakonima i propisima koji od revizora zahtijevaju da razumiju i slijede precizne procedure vezane za pravila o dokazima. Revizorima se savjetuje da se upoznaju sa svim takvim politikama i procedurama koje opisuju dodatne zahtjeve koji se odnose na revizijske dokaze i koji su osmišljeni da osiguraju usklađenost sa ovlaštenjima. Na primjer, revizori koji rade u takvom okruženju možda će morati razmotriti slijedeća pitanja u vezi sa prikupljanjem dokaza:

- Zakonodavstvo koje nameće dodatne zahtjeve za revizijske dokaze;
- Obim dodatnih zahtjeva (tj. da li se oni postavljaju na svaki dokument iz revizorskog zadatka ili na posebne dokumente koji se odnose na određena pitanja revizije);
- Dodatna obrada, formalnosti ili zahtjevi kojima podliježu revizijski dokazi;

- Svrha svakog dodatnog zahtjeva u pogledu zakonskog procesa u praćenju koraka revizije; i
- Sva ograničenja koja se mogu postaviti na revizijske dokaze zbog specifičnih načina na koji su prikupljeni i/ili proizvedeni.

8) **Dodatak B** daje informacije o izvorima revizijskih dokaza u vezi sa upravljanjem rizicima u vezi sa zakonima i propisima.

17

ISSAI 2501 – POSEBNA RAZMATRANJA ZA ODABRANE STAVKE

SADRŽAJ OVOG POGLAVLJA

1) Ovo poglavlje pruža dodatne smjernice za revizore u vezi sa:

- a) Inventarom
- b) Sudskim sporovima i potraživanjima
- c) Popisom informacija o segmentima

INVENTAR

2) Inventar u javnom sektoru je često drugačiji od inventara u privatnom sektoru. Na primjer, zalihe u javnom sektoru se često drže za upotrebu, a ne za preprodaju; stoga, priroda internih kontrola i procijenjeni rizik od materijalno značajnih grešaka mogu biti različiti. Revizori mogu imati i druge ciljeve i tvrdnje koje treba razmotriti pored postojanja i uslova, kao što su očekivanja javnosti o efektivnom upravljanju zalihama.

3) Prilikom primjene zahtjeva ISSAI 2501.4, i odluke da li će prisustvovati fizičkom prebrojavanju, revizori razmatraju gore opisana pitanja.

4) Ako su revizori ograničeni bilo menadžmentom, zakonodavstvom ili propisima, i ne mogu prisustvovati fizičkom prebrojavanju kako to zahtijeva ISSAI 2501.4 ili zatražiti potvrdu od treće strane kako to zahtijeva ISSAI 2501.8, a druge revizorske procedure nisu moguće, revizorima se savjetuje da razmotre Uticaj na revizorsko izvješće. Revizorov odgovor može biti drugačiji kada je ograničenje nametnuto od strane menadžmenta, a ne nametnuto zakonima ili propisima.

5) U nekim revizorskim okruženjima javnog sektora, kao što je Računski sud, revizori mogu imati proširene odgovornosti za identifikaciju ko je odgovoran za postojanje i stanje inventara, uključujući razvoj i implementaciju kontrola. To može uključivati, gdje je primjenjivo, određivanje sankcija. Stoga revizor pruža dokaze o takvim potencijalnim nepravilnostima i slučajevima nedoličnog ponašanja sudskom odjeljenju Računskog suda i po potrebi sarađuje sa pravosudnim odjelom. Takve informacije se obično daju u obliku posebnog izvještaja o obavljenom revizijskom radu i povezanim nalazima.

SUDSKI SPOROVI I POTRAŽIVANJA

6) Prilikom dizajniranja i izvođenja postupaka revizije u skladu sa ISSAI 2501.9 i A18, revizori mogu imati dodatne odgovornosti u vezi sa sudskim sporovima i potraživanjima. Pored toga, mogu postojati nejasnoće između subjekata javnog sektora u pogledu obaveza i obaveza koje proizilaze iz sudskih sporova i potraživanja. Stoga, odgovornosti mogu uključivati utvrđivanje vjerovatnih budućih potraživanja i potencijalnih širih posljedica tih potraživanja na javni sektor. Zbog složenosti i strukture organizacija javnog sektora, revizori će možda morati da se raspitaju i kod drugih organizacija javnog sektora, pored menadžmenta subjekta javnog sektora koji se revidira. Na primjer, centralno pravno odjeljenje može upravljati svim potraživanjima protiv vlade; pored upravljanja subjektom revizije, revizori bi se raspitali i o tom odjelu.

7) Kada pravni savjetnici unutar vlade ne naplaćuju svoje usluge subjektu javnog sektora, subjekti javnog sektora možda neće imati račune troškova pravnog postupka kao što je objašnjeno u ISSAI 2501.9(c).

8) Revizori će možda morati razmotriti druge izvore informacija prilikom izvođenja revizijskih postupaka, kako bi identifikovali sudske sporove i potraživanja koja uključuju subjekt, kao što su:

- Medijski izvještaji;
- Povratne informacije opšte javnosti i zainteresovanih strana;

- Druge informacije koje su pribavili regulatori, zvaničnici, javni tužioci ili druge istražne agencije;
- Informacije od službenika za žalbe i uzbunjivača; i
- Ishodi izvršenja ili druge revizije.

9) Prilikom primjene zahtjeva ISSAI 2501.10, VRI, u skladu sa svojim mandatom, mogu imati pravo da direktno komuniciraju sa spoljnim pravnim savjetnikom subjekta bez dozvole menadžmenta. Revizori razmatraju nezavisnost i objektivnost pravnog savjetnika, koji može biti dio subjekta ili dio druge vladine organizacije. Kada se dovodi u pitanje nezavisnost ili objektivnost pravnog savjetnika, revizori bi mogli razmotriti pribavljanje informacija iz drugog izvora.

10) Kada traže direktnu komunikaciju putem pisma opšteg ili posebnog upita kao što je navedeno u ISSAI 2501.A22 i A23, revizori mogu uključiti i druge specifične upite ako to dozvoljava važeći okvir finansijskog izvještavanja. Na primjer, ovo može uključivati da li subjekt djeluje u okviru svog zakonodavnog mandata.

DJELIMIČNE INFORMACIJE

11) Prezentacija i objelodanjivanje djelimičnih informacija možda neće biti zahtijevani određenim okvirima finansijskog izvještavanja ili relevantni u kontekstu određenih subjekata javnog sektora. Međutim, mogu postojati i druge informacije slične djelimičnim informacijama koje zahtijevaju zakoni ili propisi, ili primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja. Na primjer, od subjekata javnog sektora može se tražiti da izvještavaju o prihodima i rashodima po fondovima, izdvajanjima, programima ili kategorijama; revizori će možda morati da revidiraju te informacije. U određenim okolnostima, od revizora se može zahtijevati da izraze mišljenje o segmentalnim ili sličnim informacijama bilo kao dio ukupnog revizorskog mišljenja ili na samostalnoj osnovi.

SADRŽAJ OVOG POGLAVLJA

1) Ovo poglavlje pruža dodatne smjernice za revizore u vezi sa:

- a) Procedurama eksterne potvrde za pribavljanje revizijskih dokaza
- b) Odbijanjem menadžmenta da dozvoli revizoru da pošalje zahtjev za potvrdu za pribavljanje eksterne potvrde

PROCEDURE EKSTERNE POTVRDE S CILJEM PRIKUPLJANJA REVIZORSKIH DOKAZA

2) ISSAI 2505.A1 i ISSAI 2330.A50 navode da se potvrde mogu koristiti za dobijanje dokaza o prisustvu ili odsustvu određenih uslova (npr. „sporedni sporazumi“ koji nisu uključeni u formalne aranžmane). Pored tvrdnji koje se odnose na reviziju finansijskih izvještaja, revizori mogu smatrati potvrde korisnim u pribavljanju dokaza koji se odnose na dodatne ciljeve revizije utvrđene njihovim revizorskim mandatom ili koji proizilaze iz zakona, propisa, ministarskih direktiva, zahtjeva vladine politike ili rezolucija zakonodavnog tijela. Na primjer, eksterne potvrde se mogu koristiti za pribavljanje dokaza o:

- Prisustvu ili odsustvu sporazuma ili aranžmana sa trećim stranama u skladu sa zakonskim ili drugim odredbama i uslovima kao što su garancije učinka ili finansiranje;
- Rashodovnoj obavezi koju još nije odobrilo zakonodavno tijelo;
- Kontinuirano ispunjavanje uslova pojedinaca za primanje penzija, pomoći za primanje, anuiteta ili drugih tekućih isplata; ili
- Prisustvo „sporednih poslova“ sa dobavljačima za vraćanje robe na kredit, kako bi se koristila sredstva koja bi inače istekla u narednom fiskalnom periodu.

3) Prilikom traženja eksterne potvrde kako je definisano u ISSAI 2505.6(a), revizorima se savjetuje da osiguraju da su zahtjevi upućeni trećim stranama koje su neovisne od revidiranog tijela i da su odgovori pouzdani u svjetlu odnosa između subjekata i strana koja potvrđuje. Međutim, revizori mogu smatrati neke izvore nezavisnim od subjekta, iako revidirano tijelo i tijelo koje je izvor na kraju podnose izvještaj istom tijelu. U takvim okolnostima, potiče se viši standard u dokumentaciji o revizijskim dokazima o tome kako su revizori ocijenili i razmotrili neovisnost.

ODBIJANJE RUKOVODSTVA DA DOZVOLI REVIZORU DA POŠALJE ZAHTJEV ZA POTVRDU

4) Od revizora se može, pored zahtjeva da komuniciraju sa onima koji su zaduženi za upravljanje, kao što je navedeno u ISSAI 2505.9, zahtijevati ili očekivati da komuniciraju zakonodavnom tijelu ili odgovarajućem nadzornom tijelu. Odbijanje rukovodstva da dozvoli revizoru da pošalje zahtjev za potvrdu ima direktan uticaj na procjenu rizika i zaključke o revizorskom riziku koji su doneseni.

19

ISSAI 2510 – POČETNI REVIZIJSKI ANGAŽMANI – POČETNI SALDO

POČETNI REVIZIJSKI ANGAŽMANI

1) Početna revizija se može dogoditi kada se subjekt nacionalizuje, a da ne rezultira formiranjem novog subjekta ili kada se mandat VRI promijeni tako da uključi novu ili dodatnu reviziju već postojećeg subjekta. Početna revizija se također može desiti kada je subjekt javnog sektora osnovan, a zakonodavstvo, propis ili okvir zahtijevaju prisvajanje svih ili dijelova prethodnih bilansa prethodnog subjekta javnog sektora, koje je revidirao prethodni revizor.

SADRŽAJ OVOG POGLAVLJA

1) Ovo poglavlje pruža dodatne smjernice za revizore u vezi sa:

- a) Analitičkim postupcima
- b) Suštinskim analitičkim postupcima
- c) Istraživanjem rezultata analitičkih procedura

ANALITIČKI POSTUPCI

2) Pri izvođenju analitičkih postupaka, bilo u procjeni rizika, temeljitom testiranju ili formiranju sveobuhvatnog zaključka, revizori mogu također razmotriti, bez ograničenja na listu dole, relevantne odnose kao što su:

- Rashodi u odnosu na budžet ili izdvajanja;
- Isplate naknada, kao što su izdržavanje djece i penzije u odnosu na demografske podatke;
- Porezni prihodi u odnosu na demografske podatke ili ekonomske uslove ili pokazatelje;
- Kamata kao procenat državnog duga u odnosu na stopu zaduživanja države;
- Rezultati postignuti u odnosu na rashode, gdje su informacije o učinku uključene kao dio finansijskih izvještaja; i
- Vladine donacije za ekonomski i društveni razvoj, npr. grantovi za poljoprivrednike sa niskim prihodima i grantovi za školske zgrade, u odnosu na ekonomske i demografske pokazatelje.

3) Da bi procedura bila efikasna, savjetuje se da takvi testovi budu na odgovarajućem detaljnom nivou.

TEMELJNE ANALITIČKE PROCEDURE

4) Prilikom dizajniranja analitičkih procedura, revizori mogu uzeti u obzir dobijene informacije i zaključke do kojih su došli u povezanim revizijskim aktivnostima, uključujući revizije učinka i druge revizije. Kada se oslanjaju na druge revizijske aktivnosti, revizorima se savjetuje da procijene da li su povezani ciljevi, pokrivene tvrdnje i izvršeni testovi prikladni za svrhu revizije finansijskih izvještaja.

5) Revizorovo određivanje prihvatljivog iznosa navedenog u ISSAI 2520.A16 je pod uticajem materijalnosti na koju u javnom sektoru može utjecati, između ostalog, revizorski mandat i očekivanja javnosti.

6) Prilikom procjene pouzdanosti podataka iz ISSAI 2520.A12(a), revizori mogu koristiti informacije dobijene od drugih subjekata unutar vlade iako oni na kraju izvještavaju istom organu. Na primjer, uporedni podaci u javnom sektoru mogu uključivati poređenja između sličnih subjekata i/ili programa.

7) Prilikom razmatranja smjernica u ISSAI 2520.A13 za izvođenje analitičkih procedura, revizorima se savjetuje da razumiju dizajn kontrola, i možda će trebati testirati operativnu efikasnost kontrola nad nefinansijskim informacijama subjekata, a koje se koriste u analitičkim procedurama.

ISPITIVANJE REZULTATA ANALITIČKIH PROCEDURA

8) Revizori smatraju da mogu imati dodatne odgovornosti kada menadžment nije u mogućnosti da pruži objašnjenja za razlike identifikovane u sprovođenju analitičkih procedura iz ISSAI 2120. Na primjer, revizori u nekim revizijskim okruženjima, kao što je okruženje Računskog suda, možda će morati dodatno

istražiti osnovne razloge za nedostatak informacija i utvrditi ko je odgovoran. Revizor također može pružiti dokaze o takvim potencijalnim nepravilnostima i slučajevima nedoličnog ponašanja sudskom odjelenju Računskog suda i po potrebi sarađivati sa pravosudnim odjelom. Takve informacije se obično daju u obliku posebnog izvještaja o obavljenom revizijskom radu i povezanim nalazima.

21

ISSAI 2530 – UZORKOVANJE REVIZIJE

SADRŽAJ OVOG POGLAVLJA

- 1) Ovo poglavlje pruža dodatne smjernice za revizore u vezi sa:
 - a) Dizajnom uzorka, veličinom i odabirom stavki za testiranje
 - b) Prirodom i uzrocima odstupanja i pogrešnih prikazivanja
 - c) Projektovanjem pogrešnih prikazivanja
 - d) Procjenom rezultata dizajna uzorka revizije, veličine i odabira stavki za testiranje

DIZAJN UZORKA, VELIČINA I ODABIR STAVKI ZA TESTIRANJE

2) Prilikom dizajniranja uzorka revizije u skladu sa ISSAI 2530.6, VRI mogu imati veće odgovornosti u okviru mandata. U takvim situacijama revizori mogu postaviti različite nivoe parametara, uključujući materijalnost i viši nivo povjerenja, a to može utjecati na veličinu uzorka. Revizori mogu dizajnirati zasebne uzorke za testiranje kontrola i usklađenosti ili mogu dizajnirati jedan uzorak za testiranje oba. Na primjer, uzorak isplata mogao bi se koristiti za testiranje kontrola nad isplatama, kao i da li su isplate bile u skladu s ovlaštenjima.

3) Vjerovatnije je da će revizori javnog sektora nego revizori privatnog sektora razmotriti potrebu uzorkovanja nefinansijskih informacija. Kao rezultat dodatnih ciljeva javnog sektora, kao što je testiranje usklađenosti s nadležnim tijelima i pregled nefinansijskih informacija sadržanih u finansijskim izvještajima, revizori mogu razmotriti da li će uzorkovanje biti korisno u testiranju takvih nefinansijskih informacija sadržane u finansijskim izvještajima. Primjer takvih nefinansijskih informacija mogu biti informacije sadržane u mjerama održivog razvoja.

4) Revizori mogu imati mandat da izvještavaju o dodatnim informacijama o revizijskom uzorku. Takvi zahtjevi mogu uključivati izvještavanje o korištenim metodama uzorkovanja, da li se rezultati uzorka mogu projicirati na populaciju, i

ako je tako, rezultate te projekcije. Revizori mogu uzeti u obzir takve potrebe prilikom odlučivanja da li će koristiti statističke ili nestatističke pristupe.

PRIRODA I UZROCI Odstupanja i Pogrešnih Iskaza

5) Prilikom analize odstupanja i utvrđenih pogrešnih iskaza, kao što je navedeno u ISSAI 2530.A17, revizori smatraju da mogu imati proširene odgovornosti revizije i izvještavanja u vezi sa prevarom. Poglavlje 6. ovog GUID-a pruža dodatne informacije za revizore u vezi s revizorovim odgovornostima u vezi s prevarom u reviziji finansijskih izvještaja.

PROJEKTOVANJE Pogrešnih Prikazivanja

6) Prilikom vršenja revizijskog uzorkovanja za testiranje kontrola, od revizora se može tražiti da projektuju stopu odstupanja u populaciji, uključujući interval pouzdanosti, i izvještavaju o rezultatima uzorka kao što je navedeno u paragrafu 21.4 gore. U nekim revizorskim okruženjima, kao što su računski sudovi, može biti potrebno izvještavanje o stopama odstupanja da bi se objasnili, na primjer, nedostaci u internoj kontroli ili nepoštivanje nadležnosti.

PROCJENA REZULTATA Uzorkovanja Revizije

7) Pored uputstava u ISSAI 2530.A23, revizorima se savjetuje da razmotre svoje odgovornosti u okviru svog mandata kada menadžment nije u mogućnosti da pruži adekvatno objašnjenje za odstupanja i pogrešna prikazivanja. Na primjer, revizori u okruženju Računskog suda će možda morati dalje istražiti osnovne razloge za nedostatak informacija i utvrditi ko je odgovoran.

8) Pored uputstava u ISSAI 2530.A23 (druga tačka), revizori će možda morati razmotriti sve dodatne odgovornosti kao što je opisano u Odjeljku 3, paragraf 3.6.

22

ISSAI 2540 (REVIDIRAN) – REVIZIJA RAČUNOVODSTVENIH PROCJENA I POVEZANIH OBJELODANJIVANJA

SADRŽAJ OVOG POGLAVLJA

- 1) Ovo poglavlje pruža dodatne smjernice za revizore u vezi sa:
 - a) Prirodom računovodstvenih procjena
 - b) Ciljem
 - c) Procedurama procjene rizika i srodnim aktivnostima
 - d) Odgovorima na procijenjene rizike značajnog pogrešnog prikazivanja
 - e) Dalje materijalne procedure za odgovor na značajne rizike
 - f) Procjena razumnosti računovodstvenih procjena i utvrđivanje pogrešnih prikazivanja
 - g) Indikatori moguće pristranosti menadžmenta
 - h) Pisane reprezentacije
 - i) Dokumentacije

PRIRODA RAČUNOVODSTVENIH PROCJENA

2) Kada i kako subjekti javnog sektora koriste računovodstvo, procjene zavise od vrste finansijskih stavki koje se prijavljuju i primjenjivog okvira finansijskog izvještavanja. Neke važne procjene u javnom sektoru mogu se odnositi na imovinu, obaveze i stavke objelodanjivanja, kao što su:

- Programi socijalnog osiguranja;
- Programi penzija državnih službenika;
- Programi zdravstvene zaštite;
- Programi boračkih naknada;
- Programi državnih garancija;
- Ekološke obaveze;

- Porezni prihodi i potraživanja; i
- Određena imovina i oprema, kao što su specijalizovana vojna oprema i nasljedna baština.

3) Zbog prirode vladinih djelatnosti, neke računovodstvene procjene subjekata javnog sektora imat će visok nivo nesigurnosti procjene, kao što su garancije vezane za kredite ili subjekte u nevolji.

4) Pored smjernica datih u ISSAI 2540.A72-A75, u javnom sektoru mjerenje fer vrednosti nije uvijek zahtijevano primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja. U tim slučajevima, revizori mogu procijeniti korištenu alternativnu metodu vrednovanja i utvrditi da li je ona u skladu sa primjenjivim okvirom finansijskog izvještavanja i da nije obmanjujuća.

CILJ

5) Kada razmatraju cilj ISSAI-a 2540.11 da se pribave dovoljni i odgovarajući revizijski dokazi o tome da li su računovodstvene procjene i povezana objelodanjivanja razumna u kontekstu okvira finansijskog izvještavanja, revizori mogu razmotriti sljedeće:

- Okviri finansijskog izvještavanja mogu zahtijevati objelodanjivanje nefinansijskih informacija, kao što su rezultati programa i druge operative informacije. Ove informacije mogu biti zasnovane na procjenama; ili
- Neke obaveze kao što su garancije vezane za vladinu politiku imaju tako visok nivo nesigurnosti procjene, da primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja možda neće dozvoliti njihovo priznavanje, ali i dalje može zahtijevati objelodanjivanje nesigurnosti procjene. Tamo gdje ove potencijalne obaveze ugrožavaju održivost vladinih programa, revizori mogu koristiti pasose Naglasak na materijalne činjenice ili Ostale materijalne činjenice, kako bi istakli probleme.
- Zbog složenosti, prirode i elementa prosuđivanja menadžmenta, izvještavanje o ključnim pitanjima revizije u takvim situacijama u skladu sa ISSAI 2701 može biti primjereno.

PROCEDURE PROCJENE RIZIKA I POVEZANE AKTIVNOSTI

6) U javnom sektoru, stvarni iznosi određenih dugoročnih procenjenih obaveza možda neće biti poznati u dužem vremenskom periodu. Na primjer, obaveze socijalnog osiguranja se protežu na mnogo godina u budućnost i stoga revizori neće moći koristiti naknadne događaje da ih procijene. Po svojoj prirodi, javni sektor ima pristup evidenciji iz prethodne godine koja se proteže kroz značajan vremenski period od kojeg revizor može generirati trendove o tačnosti procjena. Ovi trendovi mogu biti relevantni u primjeni ISSAI 2540.A55 do A60.

ODGOVORI NA PROCIJENJENE RIZIKE ZNAČAJNOG POGREŠNOG PRIKAZIVANJA

7) Prilikom razmatranja da li su potrebne specijalizirane vještine ili znanja u vezi sa jednim ili više aspekata računovodstvenih procjena kako bi se dobili dovoljni odgovarajući revizijski dokazi kako to zahtijeva ISSAI 2540.15, revizorsko razmatranje potrebe za specijalizirane vještine mogu biti posebno relevantne u odnosu na procjene kao što su, ali ne ograničavajući se na:

- Programe socijalnog osiguranja;
- Penzijske planove državnih službenika; i
- Programe naknada za veterane.

Dalje smjernice za korištenje stručnjaka su navedene u Poglavlju 29 ovog GUID-a.

DALJE SUŠTINSKE PROCEDURE ZA ODGOVOR NA ZNAČAJNE RIZIKE

8) Kada ocjenjuju računovodstvene procjene u skladu sa zahtjevima ISSAI 2540.24(d), revizori mogu smatrati da rukovodstvo možda nije u poziciji da izvrši konkretnu djelatnost na kojoj se temelji procjena. Kao što je diskutovano

u ISSAI 2315 (revidirani), takve odluke u vezi sa sprovođenjem specifičnog pravca djelovanja na kojem se zasniva procjena mogu biti donesene van kontrole revidiranog tijela, kao rezultat političkih procesa. U takvim okolnostima, revizor će možda morati razmotriti dovoljnost i primjerenost revizijskih dokaza i bilo kakav uticaj na revizorov zaključak o finansijskim izvještajima.

PROCJENA RAZUMNOSTI RAČUNOVODSTVENIH PROCJENA I UTVRĐIVANJE POGREŠNIH ISKAZA

9) Kada finansijski izvještaji javnog sektora uključuju niz vrlo velikih procjena, koje mogu imati veliku nesigurnost procjene, revizori će možda morati ocijeniti adekvatnost objelodanjivanja nesigurnosti procjene i njenog učinka na izvještaj revizora.

INDIKATORI MOGUĆE PRISTRASNOSTI MENADŽMENTA

10) Revizori pregledaju prosudbe i odluke koje je donijelo rukovodstvo prilikom izrade računovodstvenih procjena, kako bi identifikovali da li postoje indikatori moguće pristrasnosti menadžmenta u skladu sa ISSAI 2540.32. U ovom procesu, menadžeri mogu zasnivati svoje pretpostavke na različitim vrstama informacija izvučenih iz internih i eksternih izvora, čija će relevantnost i pouzdanost varirati. Specifične pretpostavke će se takođe razlikovati u zavisnosti od karakteristika imovine ili obaveza koje se vrednuju, korišćene metode vrednovanja (npr. tržišni pristup ili pristup učinku) i zahtjevima važećeg okvira finansijskog izvještavanja. Radeći to, revizori mogu razmotriti razloge za moguću pristrasnost koji mogu biti specifični za javni sektor, kao što su:

- Snažni politički motivi;
- Promjenjivo ili nestabilno političko i ekonomsko okruženje;
- Povećana očekivanja javnosti;
- Više od uobičajenih očekivanja da se ispuni budžet;

- Pritisak da se poštuje regionalne i međunarodne ugovore kao što su ciljevi održivog razvoja (SDG);
- Smanjenje budžeta bez odgovarajućeg smanjenja očekivanja pružanja usluga;
- Javna i privatna partnerstva; i
- Tolerancija grešaka u finansijskim informacijama.

11) Revizori koji rade u nekim okruženjima, kao što je okruženje Računskog suda, mogu imati dodatne odgovornosti u vezi s tim kada utvrde namjeru rukovodstva da izvrši obmanu. Takve odgovornosti često uključuju utvrđivanje osoba odgovornih za takve radnje i preporuku za podnošenje odgovarajućih građanskih i krivičnih prijava protiv njih. U tu svrhu, revizori dostavljaju dokaze o takvim potencijalnim nepravilnostima i slučajevima nedoličnog ponašanja bilo sudskom odjeljenju Računskog suda ili nadležnom tužilaštvu, te po potrebi sarađuju sa pravosudnim odjeljenjem. Takve informacije se obično daju u obliku posebnog izvještaja o obavljenom revizijskom radu i povezanim nalazima.

PISANE IZJAVE

12) Zbog složenosti, prirode i elementa prosuđivanja rukovodstva u vezi sa računovodstvenim procjenama u javnom sektoru, revizor može razmotriti potrebu za pribavljanjem reprezentacija o specifičnim računovodstvenim procjenama, uključujući u vezi sa metodama, pretpostavkama ili korištenim podacima.

DOKUMENTACIJA

13) U slučajevima kada su revizori koristili obimne podatke iz prethodne godine, i znanja koja su bila dostupna u javnom sektoru, sa dugim datumima kada su razvijali “opseg revizora” u skladu sa ISSAI 2540.29, revizori mogu razmotriti dokumentovanje iznad i preko zahtjeva ISSAI 2540.39 osnove za

revizorovu ocjenu razumnosti računovodstvenih procjena i povezanih objelodanjivanja koristeći takve podatke.

23

ISSAI 2550 – POVEZANE STRANE

SADRŽAJ OVOG POGLAVLJA

- 1) Ovo poglavlje pruža smjernice za revizore u vezi sa:
 - a) Ograničenim transakcijama
 - b) Definicijama
 - c) Procedurama procjene rizika i srodnim aktivnostima
 - d) Identifikovanjem i procjenom rizika od materijalnih grešaka povezanih sa odnosima i transakcijama povezanih strana
 - e) Odgovorima na rizike od materijalno značajnih pogrešnih prikazivanja povezanih sa odnosima i transakcijama povezanih strana

OGRANIČENE TRANSAKCIJE

- 2) Subjekti javnog sektora također mogu biti podvrgnuti specifičnim ograničenjima u pogledu prirode i obima transakcija koje mogu imati sa povezanim stranama. Ograničenja mogu zabraniti transakcije ili prakse koje bi mogle biti dozvoljene u odnosima povezanih strana izvan javnog sektora.

DEFINICIJE

- 3) ISSAI 2550.10(b) daje definiciju 'povezane strane' gdje primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja utvrđuje minimalne zahtjeve za povezane strane ili u slučajevima u kojim ih nema. Revizori će napomenuti da se, prema ovoj definiciji, subjekti koji su pod zajedničkom kontrolom države (tj. nacionalna,

regionalna ili lokalna vlada) ne smatraju povezanim, osim ako ne učestvuju u značajnim transakcijama ili u značajnoj mjeri, jedni s drugima dijele resurse.

4) Revizori mogu razmotriti da li izuzeće od definicije povezanih lica subjekata pod zajedničkom kontrolom države dovodi do područja većeg rizika u njihovoj reviziji subjekata javnog sektora. Na primjer, može postojati situacija u kojoj se ministarstvo sastoji od više subjekata. Iako ovi subjekti možda ne dijele resurse ili ne obavljaju transakcije u značajnoj mjeri, može doći do mnogo manjih, naizgled 'beznačajnih' transakcija koje se mogu smatrati neregularnim. Također mogu postojati situacije u kojima uopće nema transakcije. Na primjer, ministar može utjecati na jedan subjekt da zadrži isplatu dividende drugom subjektu kako bi uticao na tok gotovine i moguće odluke o budžetskim izdvajanjima.

5) Savjetuje se revizorima da prilikom primjene ISSAI-a imaju na umu širu definiciju povezanih lica.

PROCEDURE PROCJENE RIZIKA I POVEZANE AKTIVNOSTI

6) Da bi stekli razumjevanje odnosa i transakcija povezanih strana u javnom sektoru, pored procedura opisanih u ISSAI 2550.11 do 14, revizori imaju u vidu:

- Pravnu strukturu i regulatorne zahtjeve koji regulišu subjekt i njegova povezana lica, na primjer da li je subjekt ministarstvo, odjel, agencija ili drugi oblik javnog subjekta;
- Razumijevanje poslovanja subjekata javnog sektora često će uključivati sticanje znanja o vrstama vladinih aktivnosti koje se sprovode, uključujući relevantne programe i glavne subjekte sa kojima se angažuje u izvršavanju tih programa;
- Organizaciona struktura za kontrolu subjekta i uspostavljanje odgovornosti, uvažavajući da u javnom sektoru oni koji su zaduženi za upravljanje služe kao predstavnici građana. Vlasništvo nad subjektima javnog sektora možda neće imati isti značaj kao u privatnom sektoru;

- Sticanje razumijevanja zahtjeva subjekta za izvještavanjem, uključujući one za objelodanjivanje odnosa i transakcija povezanih stranaka; i
- Drugi propisi koji mogu biti relevantni za sposobnost subjekta javnog sektora da posluje sa povezanim licima. Ovo može uključivati usklađenost sa propisima o nabavkama, što može uključivati zahtjev za subjekte javnog sektora da pokažu da se transakcije sa povezanim licima sprovode van dohvata ruke.

7) Rasprava o podložnosti finansijskih izvještaja subjekta materijalno značajnim pogrešnim prikazivanjima može također obuhvatiti dodatne ciljeve i povezane rizike materijalno značajnih grešaka, kao što je objašnjeno u ISSAI 2550.A8. Revizori mogu, u takvu diskusiju, uključiti revizore angažovane na reviziji učinka i na drugim revizijskim aktivnostima subjekta.

8) Rasprava među angažovanim timom u vezi sa prevarom može uključiti razmatranje podložnosti procesa nabavke subjekta na prevaru koju vrše putem ili preko povezanih strana.

IDENTIFIKACIJA I PROCJENA RIZIKA OD MATERIJALNO ZNAČAJNIH POGREŠNIH PRIKAZIVANJA POVEZANIH SA ODNOSIMA I TRANSAKCIJAMA POVEZANIH STRANA

9) Pored tvrdnji navedenih u ISSAI 2315, rukovodstvo subjekata javnog sektora može tvrditi da su transakcije i događaji obavljeni u skladu sa zakonima ili odgovarajućim ovlastima, kao što je navedeno u ISSAI 2315. A192. Takve tvrdnje se mogu proširiti na odnose i transakcije sa povezanim licima i spadaju u djelokrug revizije finansijskih izvještaja.

10) Od revizora se može zahtijevati da, u skladu sa svojim mandatom, razmotre pravni okvir i propise koji uređuju subjekt i sve zahtjeve ili specifična ograničenja koja mogu postaviti na subjekt, na one koji su

zaduženi za upravljanje, menadžment i zaposlene, za sklapanje i obavljanje poslova sa povezanim licem. Također mogu postojati ograničenja u pogledu kapaciteta subjekta da uspostavi subjekte u potpunom ili delimičnom vlasništvu, koji bi se smatrali povezanim licima.

11) Također može postojati zahtjev da oni koji su zaduženi za upravljanje subjektima javnog sektora, za menadžment i zaposlene, da prijave svoje interese u subjektima sa kojima posluju na profesionalnoj ili komercijalnoj osnovi. Tamo gdje takvi zakonski zahtjevi postoje, revizori trebaju primijeniti procedure procjene rizika kako bi identificirali i procijenili rizike materijalno značajnih pogrešnih prikazivanja koji proizlaze iz neusklađenosti sa tim zahtjevima.

ODGOVORI NA RIZIKE OD MATERIJALNO ZNAČAJNIH POGREŠNIH PRIKAZIVANJA POVEZANIH SA ODNOSIMA I TRANSAKCIJAMA POVEZANIH STRANA

12) ISSAI 2550.23(b) zahtijeva od revizora da pribave dokaze da su značajne transakcije sa povezanim licima izvan normalnog toka poslovanja subjekta na odgovarajući način ovlaštene i odobrene. U javnom sektoru, mandat revizije može uključivati odgovornost za izvještavanje o usklađenosti sa zakonima i propisima. To može uključivati odgovornost za pribavljanje dokaza da su odnosi i transakcije sa povezanim stranama u skladu sa zakonima i propisima, te da su ovlašteni i odobreni. Revizori će možda morati tražiti dokaze da je rukovodstvo dobilo ovlašćenje i odobrenje od zakonodavnog tijela, ministarstva finansija, ili 'roditeljskog' ili sponzorskog odjeljenja, ili odgovarajućeg nadzornog tijela. Te procedure se mogu primjenjivati bez obzira na to da li su transakcije značajne ili izvan uobičajenog toka poslovanja.

13) ISSAI 2550.24 zahtijeva od revizora da pribave dovoljno odgovarajućih dokaza o tvrdnji rukovodstva da se transakcije sa povezanim stranama sprovode pod uslovima koji su jednaki onima koji preovladavaju u

transakcijama van dohvata ruke, ako je takvu tvrdnju dalo rukovodstvo u finansijskim izveštajima. U javnom sektoru, zakoni ili propisi koji se odnose na nabavke mogu zahtijevati da ugovori sa trećim stranama, uključujući povezana lica, budu predmet konkurentnog tendera ili nekog drugog oblika 'tržišnog testiranja' kako bi se demonstrirala 'vrijednost za novac'.

24

ISSAI 2560 – NAKNADNI DOGAĐAJI

SADRŽAJ OVOG POGLAVLJA

1) Ovo poglavlje pruža dodatne smjernice za revizore u vezi sa:

- a) Događajima koji su se desili u periodu između datuma finansijskih izvještaja i datuma revizorskog izvještaja
- b) Činjenicama koje postaju poznate revizoru nakon što su finansijski izvještaji izdati

DOGAĐAJI KOJI SU SE DESILI IZMEĐU DATUMA FINANSIJSKIH IZVJEŠTAJA I DATUMA REVIZORSKOG IZVJEŠTAJA

2) Pored specifičnih upita utvrđenih u ISSAI 2560.A9, revizori mogu također uzeti u obzir događaje koji su se desili, a koji su:

- a) Relevantni za sposobnost vladinog subjekta da ispuni svoje programske ciljeve; i
- b) Mogu utjecati na prezentaciju bilo koje informacije o učinku u finansijskim izvještajima.

3) Pored postupaka opisanih u ISSAI 2560.A10, revizor također može razmotriti pitanja koja proizilaze iz relevantnih postupaka zakonodavnog tijela i drugih relevantnih tijela za koje su revizori možda postali svjesni

tokom revizije, koja je planirana da se obavi tokom ili na isteku perioda, a čiji ishod može zahtijevati prilagođavanje ili objelodanjivanje u finansijskim izvještajima.

ČINJENICE KOJE POSTAJU POZNATE REVIZORU NAKON ŠTO SU FINANSIJSKI IZVJEŠTAJI IZDATI

4) U vezi sa radnjom revizora u cilju sprječavanja oslanjanja na revizorov izveštaj u ISSAI-u 2560.A20, revizori mogu tražiti pravni savjet i također razmotriti izvještavanje odgovarajućem statutarnom tijelu.

25

ISSAI 2570 (REVIDIRAN) – STALNOST POSLOVANJA

SADRŽAJ OVOG POGLAVLJA

- 1) Ovo poglavlje pruža dodatne smjernice za revizore u vezi sa:
 - a) Pretpostavkom o stalnosti poslovanja
 - b) Evaluacija procjene menadžmenta
 - c) Dodatnim revizijskim procedurama kada se utvrđuju događaji ili uslovi

PRETPOSTAVKA O STALNOSTI POSLOVANJA

2) Od revizora se može tražiti da pregledaju i izvještavaju o aranžmanima subjekta za održavanje njegovog opšteg finansijskog stanja.

3) Subjekti javnog sektora mogu u jednoj godini potrošiti više nego što imaju sredstava za pokriće, tako da njihovi prihodi mogu biti manji od rashoda, ili postoji višak obaveza nad imovinom. Međutim, neuobičajeno je da prestane operativno postojanje subjekta javnog sektora ili da njegov obim poslovanja bude podvrgnut prinudnom smanjenju zbog nemogućnosti finansiranja njegovog poslovanja ili neto obaveza.

4) Prestanak subjekta javnog sektora je najvjerovatnije rezultat odluke vlade. Može se donijeti odluka o politici da se u potpunosti ukine i raspusti subjekt, da se smanji njegovo poslovanje i prenesu neke od njegovih funkcija na drugi javni subjekt, da se spoji sa drugim javnim subjektom ili da se subjekt privatizuje. U svakom od tih slučajeva prestaje operativno postojanje cijelog ili dijela subjekta. Revizori mogu razmotriti način na koji se aktivnosti subjekta likvidiraju i/ili prenose, kako bi donijeli zaključke o pitanjima koja se odnose na neograničenost poslovanja.

5) U formiranju pogleda na sposobnost subjekta da nastavi svoje poslovanje, revizorsko razmatranje neograničenosti poslovanja obuhvaća dva odvojena, ali ponekad i preklapajuća faktora:

- Veći rizik povezan s promjenama smjera politike (na primjer, tamo gdje postoji promjena u vlada); i
- Manje uobičajeni operativni ili poslovni rizik (na primjer, kada subjekt nema dovoljno obrtnog kapitala da nastavi svoje poslovanje na postojećem nivou i nije u mogućnosti da prikupi dodatni kapital).

6) Da bi se minimizirao rizik od promjena u vladinim politikama, koje ne dođu do pažnje revizora, a koje bi mogle utjecati na pretpostavku vremenske neograničenosti poslovanja, revizor može utvrditi da li je:

- Vlada izjavila svoju nameru da preispita oblast politike koja utiče na revidirano tijelo;
- Pregled je najavljen i u toku je;
- Pregled je pokazao da bi revidirano tijelo moglo biti racionalizovano ili da se budućnost tijela može preispitati; ili
- Postoji politika vlade za privatizaciju aktivnosti revidiranog tijela.

EVALUACIJA OCJENE MENADŽMENTA

7) Revizori su svjesni da promjene vladinih politika mogu imati značajan uticaj na status i funkcije subjekata javnog sektora. Međutim, političke odluke revizoru mogu biti nepoznate.

DODATNE REVIZIJSKE PROCEDURE U SLUČAJEVIMA KADA SE UTVRĐUJU DOGAĐAJI ILI USLOVI

8) Prilikom razmatranja zahtjeva ISSAI 2570.16, revizori mogu razmotriti da li da zahtjevaju da subjekt osigura direktnu potvrdu od odgovornog odjeljenja ili izvršnog organa o podršci ili budućem finansiranju subjekta. Prilikom razmatranja zahtjeva za takvu potvrdu, revizorima se savjetuje da

uzmu u obzir sva ograničenja koja nameće politički proces. U takvim okolnostima, izjava odgovornog finansijskog službenika subjekta da će biti primljena finansijska podrška ili buduća sredstva možda neće biti dovoljna kao značajna garancija za budućnost subjekta. To je zato što subjekt možda neće znati namjere finansijskog pokrovitelja.

9) Pored revizijskih postupaka navedenih u ISSAI, revizori takođe mogu čitati zvanične zapise o promjenama politike i relevantnih postupaka zakonodavnog tijela i raspitati se o pitanjima koja se rješavaju u postupcima za koje službena evidencija još nije dostupna.

26

ISSAI 2580 – PISANE IZJAVE

SADRŽAJ OVOG POGLAVLJA

- 1) Ovo poglavlje pruža dodatne smjernice za revizore u vezi sa:
 - a) Općim razmatranjima
 - b) Menadžmentom od koga se traže pisane izjave
 - c) Saopštavanjem graničnog iznosa
 - d) Datumom i Period(ima) obuhvaćenim pisanim izjavama
 - e) Sumnjom u pouzdanost pismenih izjava i traženih pismenih izjava koje nisu date

OPŠTA RAZMATRANJA

- 2) Odgovornosti rukovodstva u javnom sektoru mogu biti šire od odgovornosti u privatnom sektoru. Kada zahtijevaju pisane izjave o odgovornostima menadžmenta, revizori mogu uzeti u obzir ovu širu premisu.

UPRAVA OD KOJE SE TRAŽE PISANE IZJAVE

- 3) Prilikom razmatranja smjernica u ISSAI 2580.A2, revizorima se savjetuje da uzmu u obzir da zahtjevi u pogledu odgovornosti za pripremu finansijskih izvještaja mogu varirati, kao što je propisano zakonodavstvom. Revizorima se savjetuje da se upoznaju sa važećim zakonodavstvom, kako bi utvrdili one od kojih treba tražiti pisanu izjavu. Revizori također mogu, u fazi planiranja, informisati i dogovoriti se sa onima koji su zaduženi za upravljanje pojedincima koji su identifikovani kao odgovorni za davanje pismenih izjava.

SAOPŠTAVANJE IZNOSA GORNJEG PRAGA

4) Prema ISSAI 2580.A14, revizor može razmotriti saopštavanje rukovodstvu gornjeg praga u svrhu traženih pisanih izjava. Revizori se savjetuju da uzmu u obzir širu perspektivu javnog sektora prema kojoj se od njih može zahtijevati da saopšte sve pogrešne iskaze, čak i one koje je subjekt ispravio, te sve nedostatke kontrole i slučajeve nepoštivanja ovlaštenja. Za potrebe traženja pisanih izjava, revizori mogu razmotriti saopštavanje takvih zahtjeva. Revizorima se savjetuje da uzmu u obzir širu perspektivu javnog sektora i procedure koje opisuju dodatne ciljeve, odgovornosti i zahtjeve.

DATUM I PERIOD(I) OBUHVAĆENI PISANIM IZJAVAMA

5) Kao što je navedeno u ISSAI 2580.A15, datum pisanih izjava treba da bude što bliži datumu revizorskog izvještaja o finansijskim izvještajima. U javnom sektoru, predstavnici uprave se ponekad mogu dobiti od visokih nivoa upravljanja i stoga je važno da revizori planiraju unaprijed kako bi se pismene izjave mogle dobiti na vrijeme, da bi se izbjeglo bilo kakvo kašnjenje u izdavanju revizorskog izvještaja.

SUMNJA U POUZDANOST PISANIH IZJAVA I TRAŽENIH PISANIH IZJAVA KOJE NISU DATE

6) Revizori mogu biti imenovani u skladu sa statutarnim procedurama i stoga ne mogu biti u poziciji da odbiju ili povuku angažman. U takvim slučajevima, revizori mogu podnijeti izvještaj zakonodavnom tijelu prema potrebi.

7) **Dodatak C** navodi druge stavke koje revizor može odlučiti uključiti u pismo predstavljanja upravi.

27

ISSAI 2600 – POSEBNA RAZMATRANJA – REVIZIJE GRUPNIH FINANSIJSKIH IZVJEŠTAJA (KOJI UKLJUČUJU RAD REVIZORA KOMPONENTI)

SADRŽAJ OVOG POGLAVLJA

- 1) Ovo poglavlje pruža dodatne smjernice za revizore u vezi sa:
 - a) Definicijama
 - b) Prihvatanjem i kontinuitetom
 - c) Razumijevanjem grupe, njenih komponenti i okruženja
 - d) Razumijevanje revizora komponente
 - e) Materijalnost
 - f) Odgovor na procijenjene rizike
 - g) Proces konsolidacije
 - h) Komunikacija s revizorom komponente
 - i) Komunikacija s menadžmentom grupe i onima koji su zaduženi za upravljanje grupom

DEFINICIJE

- 2) Kada se uzmu u obzir definicije u ISSAI 2600.9, pored pozivanja na smjernice u ISSAI-u 2600.A2 do A6, u javnom sektoru se mogu primijeniti dodatne karakteristike, kako slijedi;
 - a) Komponenta – U okruženju javnog sektora, komponente mogu uključivati i agencije, odjele, biroa, korporacije, fondove, jedinice komponenti, okruge, zajednička ulaganja i nevladine organizacije; i
 - b) Značajna komponenta - U okruženju javnog sektora, određivanje značajnih komponenti može uključivati i pitanja koja su povećala javnu

osjetljivost, kao što su pitanja nacionalne sigurnosti, projekti financirani od strane donatora ili izvještavanje o porezu prihoda.

PRIHVATANJE I NASTAVAK

3) Manje je vjerovatno da će se nemogućnost da se bude uključen u rad revizora komponente, kao što je diskutovano u ISSAI 2600.13, i da će se nemogućnost da se pribavi dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza pojaviti u okruženju javnog sektora, jer zakoni ili propisi mogu zabraniti ograničenja pristupa informacijama.

4) Kada se pridržavaju zahtjeva ISSAI 2600.13, pored pozivanja na smjernice u ISSAI-u 2600.A18, revizori grupe u javnom sektoru mogu, po potrebi, komunicirati sa zakonodavstvom ili drugim regulatornim tijelima o uklanjanju ograničenja pristupa revizijskim dokazima, koje nameće ili uprava grupe, ili zakoni, ili propisi.

5) U javnom sektoru, na značajne promjene koje utiču na sposobnost angažovanog tima za grupu da pribavi dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza, kao što je pomenuto u ISSAI-u 2600.A12, mogu uticati dodatne promjene, kao što su;

- Promjene zakona i propisa koje utiču na informacijski sistem finansijskog upravljanja i/ili okvir finansijskog izvještavanja; i
- Promjene u prirodi, izvorima ili iznosima finansiranja, uključujući promjene u strukturi javnog duga.

RAZUMIJEVANJE GRUPE, NJENIH KOMPONENTI I OKRUŽENJA

6) Od revizora grupe se traži da razumije grupu i njene komponente, a smjernice su date u ISSAI-u 2600.A23 do A31. Angažirani tim za grupu također može steći razumijevanje o dodatnim pitanjima javnog sektora, koja mogu uključivati:

- Kontrole usklađenosti sa zakonima i propisima;
- Poštivanje budžetskih zahtjeva i ovlaštenja za potrošnju;
- Dosljedna klasifikacija kodova za izvještavanje o budžetskim i stvarnim iznosima; ili
- Učešće grupe i/ili komponenti u javnom i privatnom partnerstvu.

7) U određenim slučajevima, Vlada može imati odnose sa nezavisnim subjektima kroz transfere ili kroz svoju ulogu regulatora za određene industrije. U ovim slučajevima može biti teško utvrditi da li odnos Vlade sa subjektom opravdava njihovo uključivanje u grupu. Na primjer;

- Primjena okvira finansijskog izvještavanja može rezultirati isključenjem određene vrste agencije, odjela, biroa, korporacije, fonda, okruga, zajedničkog ulaganja ili nevladine organizacije iz finansijskih izvještaja grupe. U takvim slučajevima, ako revizor grupe u javnom sektoru vjeruje da bi ovaj ishod rezultirao pogrešnom prezentacijom finansijskih izvještaja grupe, revizor grupe u javnom sektoru može, osim razmatranja utjecaja na revizorovo izvješće, razmotriti i potrebu za priopćavanjem stvari zakonodavnom tijelu ili drugim odgovarajućim regulatornim tijelima; ili
- Okvir finansijskog izvještavanja možda neće pružiti posebne smjernice za uključivanje ili isključenje gore navedenih subjekata u finansijskim izvještajima grupe. U takvim slučajevima, revizor grupe u javnom sektoru može učestvovati u raspravama između uprave grupe i uprave komponente, kako bi utvrdio da li će tretman

komponente u finansijskim izvještajima grupe rezultirati fer prezentacijom. Osim toga, moguće je da se uprava grupe ne složi sa uključivanjem komponente u finansijske izvještaje grupe, što zauzvrat može ograničiti sposobnost revizora grupe da komunicira i koristi rad revizora komponente.

RAZUMIJEVANJE REVIZORA KOMPONENTE

8) Kada revizor grupe u javnom sektoru planira zatražiti od revizora komponente da izvrši dodatni rad revizije finansijskih informacija u vezi sa komponentom ili grupom, posebno su relevantne smjernice u ISSAI 2600.A33. U određenim okruženjima javnog sektora, metodologija revizora grupe može se razlikovati od metodologije ili prakse revizora komponenti. U takvim slučajevima, revizor grupe može propisati postupke u skladu sa metodologijom revizora grupe.

9) Prilikom razmatranja ISSAI 2600.A37, revizori mogu primijetiti da, u javnom sektoru, revizor komponente također može biti podvrgnut zahtjevima INTOSAI Etičkog kodeksa koji je usvojila revizorska organizacija javnog sektora.

10) Druga tačka ISSAI 2600.A38 govori o razumijevanju profesionalne kompetencije revizora komponente od strane tima za angažovanje grupe i o tome da li revizor komponente posjeduje posebne vještine (npr. znanje specifično za industriju) neophodne za obavljanje posla. U kontekstu okruženja javnog sektora, ovo bi uključivalo poznavanje tog okruženja i primjenjivih zakona i propisa relevantnih za reviziju grupe.

11) ISSAI 2600.A41 razmatra okolnosti pod kojima zakon ili propis zabranjuje pristup relevantnim dijelovima revizorske dokumentacije revizora komponente. U takvim okolnostima, javni sektor također može razmotriti da li da o tome obavijesti zakonodavnu vlast ili druga odgovarajuća regulatorna tijela.

MATERIJALNOST

12) Prilikom utvrđivanja materijalnosti za financijske izvještaje grupe, kako zahtijeva ISSAI 2600.21 do 23, revizori mogu koristiti smjernice u ISSAI 2320.A3 i A10, koje se bave utvrđivanjem materijalnosti u javnom sektoru. U kontekstu financijskih izvještaja grupe, značajnost za klase transakcija, stanja računa, objelodanjivanja, kao i materijalnost komponenti, može se, u javnom sektoru, ocijeniti na niskom nivou. To se može dogoditi iz različitih razloga, uključujući kontekst stvari ili prirodu i karakteristike sistema i uključenih subjekata. Osim toga, mogu postojati zahtjevi za odvojenim mišljenjima o komponentama, što ukazuje na potrebu za manjom materijalnošću za komponente. Nadalje, može se zahtijevati da se određene procedure izvrše na osnovu revizorskog mandata ili zakonodavstva, ili revizori mogu dizajnirati revizijske postupke za transakcije koje su značajne isključivo zbog svoje prirode.

13) Kao što zahtijeva ISSAI 2600.21(d), na određivanje praga, iznad kojeg se izjave ne mogu smatrati očigledno trivijalnim za financijske izvještaje grupe, može utjecati priroda predmeta i javna osjetljivost. Revizori grupa u javnom sektoru također uzimaju u obzir širu perspektivu javnog sektora prema kojoj se od njih može zahtijevati da saopšte sve pogrešne iskaze, uključujući one koje je subjekt ispravio, i sve nedostatke kontrole i slučajeve nepoštivanja ovlaštenja. U takvim slučajevima, ne bi se utvrdili pragovi.

ODGOVOR NA PROCIJENJENE RIZIKE

14) Prilikom primjene zahtjeva ISSAI 2600.24 na nivou grupe, revizori grupe u javnom sektoru mogu smatrati da je priroda aktivnosti koje obavljaju različite komponente u javnom sektoru glavna determinanta rizika od materijalno značajnog pogrešnog prikazivanja. Na primjer, rizik od materijalno značajnih pogrešnih iskaza u pomoći u slučaju katastrofe obično će biti veći od rizika materijalnih pogrešnih iskaza u stabilnijim operacijama, kao što je isplata plata školskim nastavnicima. Da bi procijenio rizik od materijalno značajnih pogrešnih prikazivanja u operacijama cijele grupe, revizor grupe može kategorizirati komponente prema prirodi njihovog poslovanja, procjenjujući rizik za svaku kategoriju posebno. Takva vježba

može omogućiti revizoru grupe da odredi prirodu, vrijeme i obim posla koji treba obaviti u procesu konsolidacije.

PROCES KONSOLIDACIJE

15) Kada se razmatraju smjernice u ISSAI 2600.A56 u kontekstu javnog sektora, može postojati niz transakcija evidentiranih samo na nivou grupe, posebno u konsolidovanim finansijskim izvještajima vlade. Takve transakcije mogu uključivati evidentiranje prirodnih resursa ili istorijskog blaga. U takvim slučajevima, revizori grupe su odgovorni za pribavljanje dovoljnih i odgovarajućih revizijskih dokaza za te transakcije.

16) Pored primjera uključenih u Dodatak 3 ISSAI 2600, ovo su primjeri stanja vezanih za javni sektor, koji mogu ukazivati na rizike materijalno značajnih grešaka u finansijskim izvještajima grupe.

- Nedostatak znanja menadžmenta o važećim zakonima i propisima;
- Prekomjerna potrošnja budžeta zbog slabih budžetskih kontrola;
- Privatizacije komponenti;
- Novi programi ili komponente, ili velike promjene postojećih programa ili komponenti;
- Novi izvori finansiranja za grupu ili komponente i između komponenti;
- Promjene zakona i propisa ili direktiva;
- Političke odluke kao što je reorganizacija komponenti;
- Glavni programi unutar komponente bez dovoljno dodijeljenih resursa i/ili finansiranja;
- Povećana očekivanja javnosti;
- Nabavka dobara i usluga u određenim komponentama, kao što su odbrana ili nacionalna bezbjednost;
- *Outsourcing* aktivnosti komponenti;
- Komponente koje podliježu posebnim istragama, ili parlamentarnom ili zakonodavnom nadzoru;
- Promjene u političkom rukovodstvu;
- Indikacije rasipanja ili zloupotrebe;
- Više od uobičajenih očekivanja da se ispuni budžet;
- Javna i privatna partnerstva;
- Političko uplitanje u raspodjelu javnih resursa; ili

- Direktan uticaj vlade na upravljanje i/ili nedostatak profesionalnog iskustva u upravljanju u odnosu na političko imenovanje.

KOMUNIKACIJA SA REVIZOROM KOMPONENTE

17) Kada komuniciraju sa revizorom komponente u skladu sa ISSAI 2600.40, revizori grupe javnog sektora mogu smatrati relevantnim da revizorima komponente pruže informacije o riziku neusklađenosti sa zakonima ili propisima, koji bi mogli dovesti do materijalno značajnih grešaka u finansijskim izvještajima grupe ili utjecati na prirodu, vrijeme i obim revizijskih procedura i zahtjeva za izvještavanjem.

18) Dodatna pitanja koja mogu biti relevantna u javnom sektoru, pored traženih ili predloženih pitanja u Dodatku 5 ISSAI 2600, mogu uključivati:

- Spisak zakona i propisa relevantnih za reviziju revizije komponente, kao i listu zakona i propisa relevantnih za reviziju grupe; ili
- Popis dodatnih postupaka za koje revizor grupe utvrdi da je potrebno da ih izvrši revizor komponente.

KOMUNIKACIJA SA RUKOVODSTVOM GRUPE I ONIMA KOJI SU ZADUŽENI ZA UPRAVLJANJE GRUPOM

19) Pored zahtjeva iz ISSAI 2600.47, revizori grupa u javnom sektoru mogu imati odgovornosti za izvještavanje u vezi sa saopštavanjem prevara identifikovanih na nivou komponenti. Te odgovornosti mogu uključivati izvještavanje stranama izvan subjekta, kao što su regulatorni i izvršni organi. Dalje smjernice o odgovornostima revizora o prijavljivanju prevare uključene su u ISSAI 2240.

28	ISSAI 2610 (REVIDIRAN) – UPOTREBA RADA INTERNIH REVIZORA
-----------	---

SADRŽAJ OVOG POGLAVLJA

1) Ovo poglavlje pruža dodatne smjernice za revizore u vezi sa:

- a) Utvrđivanjem da li se može, u kojim oblastima i u kojoj mjeri, koristiti rad funkcije internog revizora
- b) Utvrđivanjem da li se mogu, u kojim oblastima i u kojoj mjeri, interni revizori koristiti za pružanje direktne pomoći

UTVRĐIVANJE DA LI SE MOŽE, U KOJIM OBLASTIMA I U KOJOJ MJERI, KORISTITI RAD FUNKCIJE UNUTRAŠNJEG REVIZORA

2) Prilikom procjene objektivnosti funkcije interne revizije, kako to zahtijeva ISSAI 2610.15(a), revizorima se savjetuje da razmotre INTOSAI GUID-ove koji se bave temama nezavisnosti i objektivnosti internog revizora. Kada je funkcija interne revizije uspostavljena zakonom ili uredbom, a ispunjeni su sljedeći kriteriji, postoji jaka indikacija da je funkcija interne revizije objektivna:

- a) Da je odgovorna najvišem rukovodstvu, na primjer šefu ili zamjeniku šefa vlade subjekta i onima koji su zaduženi za upravljanje;
- b) Da izvještava o rezultatima revizije kako najvišem rukovodstvu, na primjer šefu ili zamjeniku rukovodioca državnog subjekta, tako i onima koji su zaduženi za upravljanje;
- c) Da se nalazi organizaciono izvan funkcije osoblja i upravljanja jedinicom pod revizijom;

- d) Da je dovoljno udaljena od političkog pritiska da vrši revizije i da objektivno izvještava o nalazima, mišljenjima i zaključcima bez straha od političke odmazde;
- e) Da ne dozvoljava osoblju interne revizije da vrši reviziju operacija za koje je prethodno bio odgovoran, kako bi se izbjegao bilo kakav uočeni sukob interesa; i
- f) Da ima pristup onima koji su zaduženi za upravljanje.

UTVRĐIVANJE DA LI SE MOGU, U KOJIM OBLASTIMA I U KOJOJ MJERI, INTERNI REVIZORI KORISTITI ZA PRUŽANJE DIREKTNE POMOĆI

3) Imajući u vidu očekivanja javnosti o nezavisnosti onih koji sprovode reviziju, može biti relevantno da revizori procjene prijetnje i mjere zaštite u korišćenju internih revizora za pružanje direktne pomoći, pored onih kriterijuma koji su već identifikovani u ISSAI.

29

ISSAI 2620 – KORIŠTENJE RADA REVIZORSKOG EKSPERTA

SADRŽAJ OVOG POGLAVLJA

- 1) Ovo poglavlje pruža dodatne smjernice za revizore u vezi sa:
 - a) Utvrđivanjem potrebe za revizorskim ekspertom
 - b) Kompetentnošću, sposobnostima i objektivnošću revizorskog eksperta
 - c) Dogovorom sa revizorskim ekspertom

UTVRĐIVANJE POTREBE ZA REVIZORSKIM EKSPERTOM

2) Prilikom utvrđivanja potrebe za korištenjem rada revizorskog eksperta, revizorima se savjetuje da uzmu u obzir da, na osnovu zakona, propisa ili mandata, finansijske revizije mogu uključivati dodatne odgovornosti u vezi sa utajom. Revizori će u takvim slučajevima možda morati koristiti rad stručnjaka iz policije ili antikorupcijskih biroa. Za neka okruženja u javnom sektoru, kao što je okruženje Računskog suda, uključujući mandate presude, odluka o presudi može biti zasnovana na dokazima stručnjaka koji postaju pravno obavezujući i primoravaju odgovorno lice za prevaru ili korupciju da plati kazne i dugove. Tužioci mogu tužiti agenta odgovornog za prevaru ili korupciju, i također zaplijeniti imovinu potrebnu za plaćanje duga. Stoga, revizori dostavljaju dokaze o takvim potencijalnim nepravilnostima i slučajevima nedoličnog ponašanja sudskom odjeljenju Računskog suda ili nadležnom tužilaštvu, i po potrebi sarađuju sa tim pravosudnim odjeljenjem. Takve informacije se obično daju u obliku posebnog izvještaja o obavljenom revizijskom radu i povezanim nalazima.

NADLEŽNOST, KAPACITETI I OBJEKTIVNOST REVIZORSKOG EKSPERTA

3) Pitanje nezavisnosti je od najveće važnosti u javnom sektoru i može uključivati zakonske zahtjeve ili vladine politike kojih se revizori i stručnjaci moraju pridržavati. Procedure preporučene u ISSAI 2620.A20 koje se odnose na ocjenu objektivnosti također mogu usvojiti revizori, kako bi ocijenili nezavisnost stručnjaka. Štaviše, kada razmatraju nezavisnost, revizori također mogu razmotriti procjenu stvarne i percipirane političke neutralnosti stručnjaka. Aktivnosti koje bi mogle dovesti u pitanje političku neutralnost stručnjaka mogu uključivati kandidiranje ili obnašanje političke funkcije, ili učešće u događajima koje sponzoriraju politička udruženja, lobističke grupe ili organizacije s političkim opredjeljenjem. Ove faktore treba razmotriti u kontekstu nivoa uključenosti stručnjaka i uočenog potencijala za ličnu korist i/ili pristrasnost.

DOGOVOR SA REVIZORSKIM EKSPERTOM

4) Paragrafi 70. i 71. Etičkog kodeksa INTOSAI zahtijevaju od revizora da poštuju povjerljivost, posebno u pogledu osjetljivih podataka, osim ako je dato posebno ovlaštenje da otkriju neke informacije ili ako postoji zakonsko ili profesionalno pravo ili dužnost da se to učini na taj način. Jedna fundamentalna razlika između privatnog i javnog sektora je u tome što mogu postojati specifični zakonski zahtjevi u javnom sektoru koji se odnose na povjerljivost s jedne strane, i pristup trećih strana s druge strane. U javnom sektoru postoji stalna potreba da se uravnoteži povjerljivost sa potrebom za transparentnošću i odgovornošću. Kada razmatraju pitanja povjerljivosti kao što je navedeno u ISSAI 2620.11(d), revizorima se savjetuje da budu svjesni bilo kakvog zakonodavstva koje daje javnosti pristup radu stručnjaka, koji se koristi u reviziji u javnom sektoru.

5) Primanje zahtjeva od vanjskih regulatornih subjekata, policije, tužilaca ili sudija za pristup radu vještaka nije neuobičajeno u javnom sektoru. Revizori

se savjetuju da informišu stručnjaka da se njegov ili njen dokaz ili izvještaj može tražiti izvan revizorske organizacije javnog sektora i koristiti u drugim procesima ili istragama.

6) Stručnjak koji radi za javni sektor može imati dodatne odgovornosti vezane za povjerljivost koje mogu biti zasnovane na mandatu određene Vrhovne revizorske institucije, ili zakonima koji se odnose na službene tajne ili privatne akte. Takvo zakonodavstvo može se, na primjer, odnositi na revizije službi odbrane, zdravstva, socijalne službe ili poreskih agencija. Revizori će možda morati da se upoznaju sa bilo kojim posebnim zahtjevima koji se odnose na povjerljivost na koje su on ili ona obavezani.

7) Ravnoteža između povjerljivosti i transparentnosti zahtijeva od revizora da koriste profesionalnu prosudbu kako bi osigurali da se rad stručnjaka povjerljive prirode jasno identifikuje i tretira kao takav, dok se u isto vrijeme, po potrebi, odobrava pristup. Revizorima se savjetuje da budu svjesni tih jasno definiranih politika i procedura koje je postavila revizorska organizacija za rješavanje takvih situacija.

30

ISSAI 2700 (REVIDIRAN) – FORMIRANJE MIŠLJENJA I IZVJEŠTAVANJE O FINANSIJSKIM ISKAZIMA

SADRŽAJ OVOG POGLAVLJA

1) Ovo poglavlje pruža dodatne smjernice za revizore u vezi sa:

a) Revizorski izvještaj.

REVIZORSKI IZVJEŠTAJ

2) U javnom sektoru, zakon ili propis može propisati odgovornosti za finansijske izvještaje, a revizor utvrđuje odgovornosti uprave i onih čija je odgovornost da upravljaju¹, a što će biti uključeno u revizorski izvještaj, u skladu sa ISSAI 2700.A44 do A49.

3) Prema ISSAI 2700.43, ako revizor, u revizorskom izvještaju o finansijskim iskazima, adresira druge odgovornosti za izvještavanjem, pored odgovornosti revizora u skladu sa ISSAI-ima finansijske revizije, te druge odgovornosti za izvještavanje će se adresirati u posebnom dijelu revizorskih izvještaja, pod naslovom "Izvještaj o drugim zakonskim i regulatornim zahtjevima" ili imenovano na drugi način, u skladu sa sadržajem odjeljka, osim ukoliko se te druge odgovornosti za izvještavanje ne bave istim temama kao one predstavljene u okviru odgovornosti za izvještavanje po ISSAI-ma finansijske revizije. U tom slučaju, ostale odgovornosti za izvještavanje mogu biti predstavljene u istom odjeljku, kao povezani elementi izvještaja koje zahtevaju ISSAI finansijske revizije. Taj ISSAI zahtjev

¹ ISSAI 2260 (Revidiran), „Komunikacija sa onima čija je odgovornost da upravljaju“

za izvještavanje o finansijskoj reviziji postoji kako bi pomogao u osiguravanju jasnoće revizorskog mišljenja o finansijskim izvještajima time što zahtijeva informacije koje se unose u ISSAI izvještaj finansijske revizije, a koje nisu relevantne za mišljenje o finansijskim izvještajima koji se jasno razlikuju u okviru izvještaja finansijske revizije ISSAI. ISSAI za finansijsku reviziju se ne bave prirodom i obimom procedura koje se moraju izvršiti da bi se podržalo izvještavanje o takvim informacijama ili načinom na koji takve informacije mogu biti predstavljene u posebnom izvještaju. Stoga može biti neophodna primjena drugih revizorskih standarda prilikom izvještavanja o takvim informacijama.

4) U skladu sa ISSAI 2700.28, referenca na ISSAI 2220 se može napraviti kada se izvještava o etičkim odgovornostima u poglavlju Osnova za mišljenje.

5) U slučajevima kada se od revizora po zakonu ili uredbi zahtijeva da koriste specifičan izgled ili formulaciju revizorskog izvještaja, revizori procjenjuju da li takav izgled ili formulacija sadrži minimalne elemente, kako to zahtijeva ISSAI 2700.50. Ako takvi elementi nisu uključeni, revizori ne mogu izjaviti da je revizija u skladu sa standardima finansijske revizije (ISSAI 2000-2899).

6) Kada se primjenjuje ISSAI 2700.A21 i kada zakon, propis ili uslovi angažmana ne preciziraju adresata revizorskog izvještaja, revizorima se savjetuje da izvještaj revizora upute onima koji su zaduženi za upravljanje ili relevantni dio zakonodavne vlasti.

7) Zakonom ili propisom mogu se odrediti rokovi za datum revizorskog izvještaja. U okolnostima u kojima revizori nisu u mogućnosti da ispoštuju rok, revizori mogu razmotriti poduzimanje odgovarajućih radnji kao što je obavješćavanje onih koji su zaduženi za upravljanje ili obavješćavanje zakonodavnog tijela.

31

ISSAI 2701 – SAOPŠTAVANJE KLJUČNIH PITANJA REVIZIJE U NEZAVISNOM REVIZORSKOM IZVJEŠTAJU

SADRŽAJ OVOG POGLAVLJA

1) Ovo poglavlje pruža dodatne smjernice za revizore u vezi sa:

- a) Utvrđivanjem ključnih revizijskih pitanja
- b) Komuniciranjem ključnih revizijskih pitanja

UTVRĐIVANJE KLJUČNIH REVIZIJSKIH PITANJA

2) Dok je Zahtjev za izvještavanje o ključnim revizijskim pitanjima obavezan za navedene subjekte u skladu sa ISSAI 2701, revizori također mogu razmotriti izvještavanje o ključnim revizijskim pitanjima kada vrše reviziju subjekata koji nisu kotirani na berzi, budući da je javni sektor značajan učesnik svake privrede i odgovoran je za održavanje i pružanje važnih funkcija koje utiču na građane.

3) Prilikom odlučivanja o komuniciranju ključnih revizijskih pitanja kada vrše reviziju subjektima koji nisu kotirani na berzi, revizori mogu uzeti u obzir sljedeće kriterije:

- Ako zakoni i propisi ili revizorski mandat zahtijevaju od revizora da izvještavaju o specifičnim pitanjima u vezi s radom revizora koji bi bili slični za ključna revizijska pitanja, revizori mogu razmotriti da li bi komunikacija ključnih revizijskih pitanja u revizijskom izvještaju bila relevantna.

- Komunikacija o pitanjima sličnim ključnim pitanjima revizije, koja su propisana zakonom i propisima, može se komunicirati na različite načine. Ako se komunicira u revizorskom izvještaju, ISSAI 2701 možda nije primjenjiv, ali kada je komunikacija predstavljena u zasebnim izvještajima koji se obraćaju samo određenim korisnicima, revizor može smatrati relevantnim primijeniti ISSAI 2701, budući da će revizijski izvještaj doći do svih potencijalnih dionika i korisnika.
- ISSAI 2700.A75 pruža dalje smjernice o vezi između ključnih revizijskih pitanja i drugih zahtjeva za izvještavanjem u javnom sektoru.

4) Ako revizor odluči da primjeni ISSAI 2701 na reviziju subjekta koji nije subjekat na berzi, preporučljivo je da se uspostavi politika za saopštavanje ključnih pitanja revizije za sve subjekte revizije (osim subjekata na berzi) ili samo za određene subjekte. Mogu se uspostaviti kriterijumi za utvrđivanje subjekata revizije za koje će biti saopštena ključna pitanja revizije. Primeri takvih kriterijuma su:

- Subjekti revizije sa najvećim uticajem na državni budžet;
- Subjekti revizije sa najvećim uticajem na konsolidovane finansijske izveštaje; i
- Subjekti revizije koji će utjecati na tržište (npr. državni dug).

SAOPŠTAVANJE KLJUČNIH REVIZIJSKIH PITANJA

5) Kada komuniciraju o ključnim revizijskim pitanjima, revizorima se savjetuje da uzmu u obzir zakone i propise koji ograničavaju izvještavanje o takvim informacijama nametanjem zahtjeva povjerljivosti. Potreba za povjerljivošću može biti zasnovana na mandatu revizora ili zakonima koji se odnose na službenu tajnu ili privatnost. Na primjer, revizije subjekata odgovornih za odbranu, zdravstvo, socijalne usluge i oporezivanje mogu biti predmet takvih ograničenja. Revizori mogu utvrditi takve zakone i propise,

i uzeti u obzir te zahtjeve povjerljivosti kada određuju ključna revizijska pitanja o kojima treba komunicirati. ISSAI 2701.14 i A52 do A56 daju smjernice o tome kako se ta okolnost može riješiti.

6) **Dodatak D** predstavlja ilustrativan primjer paragrafa o ključnim pitanjima revizije.

32

ISSAI 2705 – MODIFIKACIJE MIŠLJENJA U IZVJEŠTAJU NEZAVISNOG REVIZORA

SADRŽAJ OVOG POGLAVLJA

- 1) Ovo poglavlje pruža dodatne smjernice za revizore u vezi sa:
 - a) Okolnostima kada je potrebna izmjena revizorskog mišljenja
 - b) Određivanjem vrste izmjene revizorskog mišljenja
 - c) Priroda materijalno značajnih pogrešnih prikazivanja
 - d) Priroda nemogućnosti pribavljanja dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza
 - e) Forma i sadržaj revizorskog izvještaja kada je mišljenje izmijenjeno
 - f) Komunikacija sa osobama zaduženim za upravljanje

OKOLNOSTI KADA JE POTREBNA IZMJENA REVIZORSKOG MIŠLJENJA

- 2) U primjeni zahtjeva ISSAI 2705.6, revizori koji imaju odgovornosti u vezi sa izvještavanjem o neusklađenosti sa ovlaštenjima dok sprovode reviziju finansijskih izvještaja mogu razmotriti uticaj pitanja neusklađenosti, koji se obično prijavljuje u posebnom odeljku revizorskog izveštaja prema ISSAI 2705.43.

ODREĐIVANJE VRSTE IZMJENE MIŠLJENJA REVIZORA

3) Pored odgovora koje zahtijeva ISSAI 2705.13(b), od revizora se može zahtijevati ili odlučiti da, po potrebi, posebno izvještava zakonodavnom tijelu ili drugom regulatornom tijelu o svim slučajevima odbijanja menadžmenta da ukloni ograničenja pristupa revizijskim dokazima.

PRIRODA MATERIJALNIH GREŠAKA

4) Prilikom primjene ISSAI 2705.A3, revizori će također pronaći dodatne smjernice u ISSAI 2450.A24 i A25.

PRIRODA I NEMOGUĆNOST PRIBAVLJANJA DOVOLJNO ODGOVARAJUĆIH REVIZORSKIH DOKAZA

5) U javnom sektoru, dodatni primjeri okolnosti koje se odnose na prirodu ili vrijeme rada revizora kako je opisano u ISSAI 2705.A11 mogu uključivati zakonodavne promjene, prirodne katastrofe i političke odluke, kao što su vojne operacije i veliko premještanje vladinih operacija.

FORMA I SADRŽAJ REVIZORSKOG IZVJEŠTAJA KADA SE MIŠLJENJE MIJENJA

6) U javnom sektoru, možda nije uvijek relevantno kvantificirati učinak na porez na dohodak, prihod prije oporezivanja, neto prihod i kapital, primjer dat u ISSAI 2705.A22 . Umjesto toga, revizori mogu kvantificirati efekte na finansijske izvještaje u drugim terminima kao što su bruto rashodi, bruto prihodi ili državni dug ili suficit.

KOMUNIKACIJA S ONIMA KOJI SU ZADUŽENI ZA UPRAVLJANJE

7) Od revizora se može zahtijevati ili mogu odlučiti da, pored onih koji su zaduženi za upravljanje, komuniciraju s drugim namijenjenim korisnicima, kao što je zakonodavno tijelo, kako je navedeno u ISSAI 2705.30.

33	ISSAI 2706 (REVIDIRAN) – PASOSI O SUŠTINSKOJ MATERIJ I OSTALI PASOSI O SUŠTINSKOJ MATERIJ U IZVJEŠTAJU NEZAVISNOG REVIZORA
-----------	---

SADRŽAJ OVOG POGLAVLJA

- 1) Ovo poglavlje pruža dodatne smjernice za revizore u vezi sa:
 - a) Pasosima o suštinskoj materiji u revizorskom izvještaju
 - b) Ostalim pasosima o suštinskoj materiji u revizorskom izvještaju
 - c) Komunikacija sa onima koji su zaduženi za upravljanje

PASOSI O SUŠTINSKOJ MATERIJ U REVIZORSKOM IZVJEŠTAJU

2) U javnom sektoru, revizorski mandati ili očekivanja mogu proširiti okolnosti relevantne za izvještavanje putem pasosa o suštinskoj materiji u vezi s pitanjem koje je na odgovarajući način predstavljeno ili objelodanjeno u finansijskim izvještajima. Pored primjera o kojima se govori u uputstvu za primenu ISSAI, revizori mogu uzeti u obzir slijedeće faktore kada razmatraju izvještavanje putem pasosa o suštinskoj materiji:

- Zakonodavne mjere u vezi sa programima ili budžetom;
- Zakoni, propisi ili direktive sa značajnim uticajem na subjekt;
- Prevara, zloupotreba ili gubici;
- Značajne transakcije;
- Značajni nedostaci interne kontrole;
- Upitne poslovne prakse;

- Transakcije sklopljene bez dužnog uvažavanja ekonomičnosti;
- Greške iz prethodnog perioda;
- Pitanja životne sredine; ili
- Pitanja korporativne društvene odgovornosti.

OSTALI PASOSI O SUŠTINSKOJ MATERIJU U IZVJEŠTAJU NEZAVISNOG REVIZORA

3) Isti primjeri dati u pasosu 33.2 gore mogu biti relevantni za pasose o drugim pitanjima, kao što je navedeno u ISSAI 2706.10, kada informacije nisu objelodanjene u finansijskim izveštajima.

4) Revizije koje provodi revizor javnog sektora mogu biti naložene zakonom ili propisom, te stoga revizori javnog sektora možda neće biti u mogućnosti da se povuku iz angažmana čak i ako je mogući učinak nemogućnosti pribavljanja dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza, zbog ograničenja obima revizije koju nameće menadžment, sveprisutan kao što je navedeno u ISSAI 2706.A10. U tom slučaju, revizor može smatrati da je potrebno uključiti pasos o drugim pitanjima u revizorov izvještaj, u kojem se navodi mandat za reviziju, te da nije moguće povući se iz angažmana.

5) Ograničenja distribucije ili upotrebe revizorskog izvještaja predložena u ISSAI 2706.A14 možda neće biti opcija u javnom sektoru. Dalje smjernice o ograničenju distribucije ili upotrebe date su u ISSAI 2800.A21.

KOMUNIKACIJA SA ONIMA KOJI SU ZADUŽENI ZA UPRAVLJANJE

6) ISSAI 2706.12 zahtijeva od revizora da komunicira sa onima koji su zaduženi za upravljanje, ako revizor očekuje da će u revizorski izvještaj uključiti Suštinski pasos ili ostale pasose o suštinskoj materiji. Pored onih koji su zaduženi za upravljanje, od revizora se može zahtijevati ili odlučiti da

komuniciraju s drugim namjeravanim korisnicima, kao što je zakonodavna vlast.

7) Prilikom razmatranja ISSAI 2706.A18, od revizora se može očekivati da komuniciraju sa onima koji su zaduženi za upravljanje o svim pitanjima uključenim u Ostale pasose o suštinskoj materiji, čak i onim pitanjima koja se ponavljaju. Revizori također mogu odlučiti da o pitanjima koja se ponavljaju komuniciraju sa drugim stranama kao što je zakonodavno tijelo.

34

ISSAI 2710 – UPOREDNE INFORMACIJE – ODGOVARAJUĆE BROJKE I UPOREDNI FINANSIJSKI IZVJEŠTAJI

SADRŽAJ OVOG POGLAVLJA

1) Ovo poglavlje pruža dodatne smernice za revizore u vezi sa revizijskim izvještavanjem.

REVIZIJSKO IZVJEŠTAVANJE

2) Obično je manje vjerovatno da će se situacije opisane u ISSAI 2710.13, 17 i 18 pojaviti u javnom sektoru, jer odgovornost za reviziju finansijskih izvještaja može biti na revizoru, kako je definisano u njegovom mandatu. Situacije u kojima koncept revizora prethodnika može biti relevantan uključuju nacionalizaciju i privatizaciju. Kada se revizija finansijskog izvještaja povjeri vanjskim izvršiteljima¹ i odgovornost za reviziju ostaje unutar revizora, koncept revizora prethodnika neće biti relevantan. Takođe je manje verovatno da će se desiti situacije opisane u ISSAI 2710.14 i 19 koje uključuju nerevidirani prethodni period.

¹ Revizija vanjskih izvršitelja je revizija finansijskih izvještaja koju obavlja posebna revizorska organizacija (npr. nacionalna računovodstvena firma) u ime VRI. Revizijski izvještaj koji je rezultat revizorskog angažmana izdaje DRI.

SADRŽAJ OVOG POGLAVLJA

1) Ovo poglavlje pruža dodatne smjernice za revizore u vezi sa:

- a) Definicijom godišnjeg izvještaja
- b) Povlačenjem iz angažmana

DEFINICIJA GODIŠNJEG IZVJEŠTAJA

2) U skladu sa zakonom, propisima ili običajima, subjekti javnog sektora mogu objavljivati dalje izvještaje kao što su godišnji izvještaji o aktivnostima ili dokumenti koji izvještavaju o održivosti njihovih finansija ili aktivnosti.

3) Revizorima se savjetuje da steknu razumijevanje o obimu, sadržaju, svrsi i namjeravanim adresatima svih dokumenata koje revidirano tijelo godišnje objavljuje (bilo na tradicionalnim medijima ili elektronskim putem). Na osnovu ovog razumijevanja, revizori mogu identificirati, u saradnji sa menadžmentom, godišnji izvještaj(e) tijela.

4) Revizori mogu razmotriti da li je potrebno izdati smjernice unutar njihove organizacije kako bi se osiguralo da se identifikacija godišnjih izvještaja subjekata vrši na dosljednoj osnovi u svim revidiranim tijelima.

POVLAČENJE IZ ANGAŽMANA

5) Kada okolnosti oko odbijanja da se ispravi materijalno pogrešno prikazivanje drugih informacija dovedu takvu sumnju u integritet menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje da dovode u pitanje pouzdanost izjavama dobijenim od njih tokom revizije, povlačenje iz angažmana može biti prikladno.

6) ISSAI 2720.A47 predviđa da, kada povlačenje iz angažmana nije moguće u javnom sektoru, revizor može izdati izvještaj zakonodavnom tijelu sa detaljima o predmetu ili može preduzeti druge odgovarajuće radnje. Te odgovarajuće radnje mogu uključiti izvještavanje u okviru Drugih pasosa o suštinskoj materiji u skladu sa ISSAI 2706, naglašavajući odbijanje menadžmenta da ispravi materijalno pogrešna prikazivanja ostalih informacija. Alternativno, revizor također može zaključiti da je odricanje od mišljenja o finansijskim izvještajima odgovarajući odgovor u datim okolnostima. U zavisnosti od okolnosti na koje se naišlo, može biti potrebno više od jedne radnje.

36

ISSAI 2800 (REVIDIRAN) – POSEBNA RAZMATRANJA – REVIZIJE FINANSIJSKIH ISKAZA PREPREMLJENE U SKLADU SA OKVIRIMA POSEBNE NAMJENE

SADRŽAJ OVOG POGLAVLJA

- 1) Ovo poglavlje pruža dodatne smjernice za revizore u vezi sa:
 - a) Definicijama okvira posebne namjene
 - b) Razmatranja prilikom prihvatanja angažmana
 - c) Formiranje mišljenja i izvještavanje o razmatranjima.

DEFINICIJE OKVIRA POSEBNE NAMJENE

2) Pored pripreme finansijskih izvještaja opšte namjene, subjekt javnog sektora može pripremati finansijske izvještaje za druge strane (kao što su upravna tijela, zakonodavno tijelo ili druge strane koje vrše funkcija nadzora) koja može zahtijevati finansijske izvještaje prilagođene njihovim specifičnim potrebama za informacijama. U nekim okruženjima, takvi finansijski izvještaji su jedini finansijski izvještaji koje priprema subjekt javnog sektora. ISSAI 2800. A4 predviđa da čak i kada su takvi finansijski izvještaji jedini finansijski izvještaji koje priprema subjekt javnog sektora, oni se smatraju finansijskim izvještajima posebne namjene. Stoga se revizorima savjetuje da ispituju da li je okvir finansijskog izvještavanja dizajniran da zadovolji potrebe za finansijskim informacijama širokog spektra korisnika („okvir opšte namjene“) ili potrebe za finansijskim informacijama specifičnih korisnika.

3) ISSAI 2800.A1 daje primjere okvira posebne namjene. Drugi primjeri mogu uključivati odredbe o finansijskom izvještavanju o grantu ili određenom programu javnog sektora.

RAZMATRANJA PRILIKOM PRIHVATANJA ANGAŽMANA

4) ISSAI 2800.8 objašnjava da razumijevanje koraka koje je preduzelo rukovodstvo, kako bi utvrdilo da je okvir finansijskog izvještavanja prihvatljiv u datim okolnostima, može pomoći revizoru da utvrdi prihvatljivost tog okvira u skladu sa zahtjevima ISSAI 2210. U nekim jurisdikcijama, zakon ili propis može propisati okvir finansijskog izvještavanja koji će uprava koristiti u pripremi finansijskih izvještaja posebne namjene za određenu vrstu subjekta. Na primjer, regulator može uspostaviti odredbe o finansijskom izvještavanju kako bi ispunio zahtjeve tog regulatora. U nedostatku naznaka suprotnog, takav okvir finansijskog izvještavanja se smatra prihvatljivim za finansijske izvještaje posebne namjene koje priprema takav subjekt.

FORMIRANJE MIŠLJENJA I IZVJEŠTAVANJE O RAZMATRANJIMA

5) ISSAI 2800.11 zahtijeva od revizora da primjenjuje zahtjeve ISSAI 2700 (revidirano) prilikom formiranja mišljenja. U javnom sektoru, zakonodavstvo koje reguliše revizorski mandat može specificirati izgled ili tekst koji će se koristiti u revizorskom izvještaju. Kada revizori pripremaju revizorsko izvješće koristeći izgled ili formulaciju specificiranu u takvom zakonodavstvu, revizorov izvještaj se može odnositi na reviziju koja se provodi u skladu sa ISSAI i zakonodavstvom koje reguliše revizorski mandat, samo ako revizorov izvještaj uključuje, u najmanju ruku, svaki od elemenata navedenih u ISSAI 2700.50(a) do (o).

6) Zakonodavstvo ili propisane odgovornosti u javnom sektoru mogu zahtijevati da se revizorov izvještaj o finansijskim izvještajima posebne namjene bavi i drugim odgovornostima izvještavanja pored odgovornosti revizora prema ISSAI. Takav opis je uključen u poseban odjeljak revizorskog izvještaja. Ako relevantno zakonodavstvo ili revizorski mandat specificira format ili formulaciju koja će se koristiti u ovom odeljku, revizori mogu koristiti propisane formulacije, ali i osigurati da su ispunjeni zahtjevi ISSAI 2700.43 do 45.

7) Kada menadžment ima izbor okvira finansijskog izvještavanja, ISSAI 2800.13(b) zahtijeva da se objašnjenje odgovornosti menadžmenta za finansijske izvještaje posebne namjene proširi tako da uključi odgovornost za utvrđivanje da li je primjenjivi finansijski okvir izvještavanja prihvatljiv u datim okolnostima. Kao što je objašnjeno u paragrafu 36.4 gore, malo je vjerovatno da u javnom sektoru menadžment ima takav izbor. Revizori također mogu razmotriti proširenje opisa odgovornosti menadžmenta za finansijske izvještaje posebne namjene, kako bi uključili izvor koji određuje primijenjen okvir finansijskog izvještavanja.

8) ISSAI 2800.14 zahtijeva da revizorski izvještaj uključuje Pasos o suštinskoj materiti, koji upozorava korisnike revizorskog izvještaja da su finansijski izvještaji pripremljeni u skladu sa okvirom posebne namjene i da, kao rezultat toga, finansijski izvještaji možda nisu prikladni u drugu svrhu. ISSAI 2800.A21 objašnjava da revizor može također razmotriti uključivanje izjave u revizorov izvještaj da je izvještaj namijenjen isključivo određenim korisnicima i da se u zavisnosti od zakona ili propisa to može postići ograničavanjem distribucije ili korištenja revizorskog izvještaja. U javnom sektoru to možda nije opcija jer je izvještaj revizora obično javni dokument. Međutim, kako bi izbjegli obmanjivanje korisnika revizorskog izvještaja, revizorima se savjetuje da u svoj izvještaj uključe izjavu da su finansijski izvještaji pripremljeni u skladu sa okvirom posebne namjene. Primjer takvog paragrafa je uključen u nastavku.

Primjer izjave koju treba uključiti u revizorsko izvješće

Materija od suštinskog značaja: osnova računovodstva i ograničenja u distribuciji upotrebe

Skrećemo pažnju na bilješku x koja utvrđuje računovodstvene politike koje je usvojilo [revidirano tijelo] u pripremi finansijskih izvještaja. Finansijski izvještaji su pripremljeni u skladu sa [zakonom/uputstvom vlade/drugim organom] koje je izdalo [Ministarstvo, Agencija, Vlada, Skupština] u cilju pomoći [revidiranom tijelu] da se pridržava [osnova].

Kao rezultat toga, finansijski izvještaji možda neće biti prikladni u drugu svrhu. Naš izvještaj je namijenjen isključivo [Ministarstvu, Agenciji, Vladi, Parlamentu] i ne bi ga trebale koristiti druge strane. Nismo mijenjali naše mišljenje u vezi sa ovim pitanjem.

37	ISSAI 2805 (REVIDIRAN) – POSEBNA RAZMATRANJA – REVIZIJE JEDNOG FINANSIJSKOG ISKAZA I SPECIFIČNIH ELEMENATA, RAČUNA ILI STAVKI U FINANSIJSKOM ISKAZU
-----------	--

SADRŽAJ OVOG POGLAVLJA

1) Ovo poglavlje pruža dodatne smjernice za revizore u vezi sa:

- a) Razmatranjima prilikom prihvatanja angažmana
- b) Formiranjem mišljenja i izvještavanjem o razmatranjima

RAZMATRANJA PRILIKOM PRIHVATANJA ANGAŽMANA

2) Prilikom razmatranja ISSAI 2805.7, revizori se mogu angažovati za reviziju pojedinačnih finansijskih izvještaja, specifičnih elemenata, računa ili stavki, kao što su revizija projekata koje finansira vlada u organizacijama u kojima revizori nisu angažovani za reviziju kompletnog seta finansijskih izvještaja. Smjernice navedene u ISSAI 2805.A6 za raspravu sa upravom o tome da li bi druga vrsta angažmana mogla biti izvodljivija kada revizija u skladu s ISSAI-ima možda nije izvodljiva, obično nisu opcija za VRI, jer VRI možda treba da utvrde i da se dogovore o navedenim pitanjima sa zakonodavnim tijelom ili sa onima koji su odgovorni za usmjeravanje revizorske organizacije.

3) Subjekt javnog sektora može pripremiti finansijske informacije, uključujući pojedinačne finansijske izvještaje, posebne elemente, račune ili stavke finansijskog izvještaja za druge strane (kao što su tijela upravljanja, zakonodavna tijela ili druge stranke koje obavljaju funkciju nadzora). Takve informacije mogu potpasti pod revizijski mandat revizorske organizacije

javnog sektora. Revizori angažovani u takvim revizijama se savjetuju da, u takvim slučajevima, pažljivo razmotre uputstva u ISSAI 2805.A5 do A9.

4) Kada su revizori angažovani da izvještavaju o pojedinačnim finansijskim izvještajima, specifičnim elementima, računima ili stavkama finansijskog izvještaja u vezi sa revizijom finansijskih izvještaja subjekta, savjetuje im se da utvrde da li zakoni, propisi ili revizorski mandati mogu propisati formulaciju mišljenja u revizorskom izvještaju, a koja se značajno razlikuje od smjernica datih u ISSAI 2805.A8 do A9. ISSAI 2210.18 do 21 se također bavi dodatnim razmatranjima revizora u prihvatanju angažmana.

5) ISSAI 2805.8 objašnjava da razumjevanje koraka preduzetih od strane menadžmenta da utvrdi da je okvir finansijskog izvještavanja prihvatljiv u datim okolnostima može pomoći revizoru u određivanju prihvatljivosti tog okvira. U javnom sektoru, međutim, okvir finansijskog izvještavanja može biti propisan zakonom ili propisom.

FORMIRANJE MIŠLJENJA I RAZMATRANJA U VEZI SA IZVJEŠTAVANJEM

6) U javnom sektoru, zakonodavstvo koje reguliše revizorski mandat može specificirati izgled ili tekst koji će se koristiti u revizorskom izvještaju. Kada revizori pripremaju revizorski izvještaj koristeći izgled ili formulaciju specificiranu u takvom zakonu, izvještaj revizora može se odnositi na reviziju koja se sprovodi u skladu sa standardima finansijske revizije (ISSAI 2000-2899), i zakonodavstvom koje reguliše mandat revizije, samo ako revizorov izvještaj uključuje, najmanje, svaki od elemenata navedenih u ISSAI 2700.50(a) do (o).

7) ISSAI 2805.15 zahtjeva od revizora da razmotri da li da modifikuje revizorski izvještaj o elementu na sličan način kao revizorski izvještaj o finansijskim izvještajima subjekata. Revizori također razmatraju da li da modificiraju revizorsko izvješće o elementu zasnovanom na modificiranim

mišljenjima u revizorskom izvještaju o finansijskim izvještajima subjekta koji se odnose na dodatne odgovornosti za izvještavanje, kao što je opisano u paragrafu 37.6. Čak i kada se takvo modificirano mišljenje ne odnosi na revidirani element, revizorima se ipak savjetuje da razmotre da li da uključe referencu na modificirano mišljenje u revizorov izvještaj o elementu. Faktori koji mogu uticati na revizorovo razmatranje uključuju zahtjeve relevantnog zakonodavstva ili revizorskog mandata, druge posebne odredbe za angažman, te da li bi izostavljanje takve reference iz revizorskog izvještaja o elementu moglo biti pogrešno.

38

ISSAI 2810 (REVIDIRAN) – ANGAŽMAN NA IZVJEŠTAJU O ZBIRNIM FINANSIJSKIM ISKAZIMA

SADRŽAJ OVOG POGLAVLJA

- 1) Ovo poglavlje pruža dodatne smjernice za revizore u vezi sa:
 - a) Izvještajem revizora o sažetim finansijskim iskazima
 - b) Ograničenjem distribucije ili upotrebe, ili upozoravanjem čitatelja na osnove računovodstva
 - c) Udruženje revizora

IZVJEŠTAJ REVIZORA O ZBIRNIM FINANSIJSKIM ISKAZIMA

2) Prilikom izvještavanja o finansijskim iskazima iz kojih su izvedeni sažeti finansijski izvještaji, revizori su, pored mišljenja da li su finansijski izvještaji pripremljeni, u svim materijalnim aspektima, u skladu sa važećim okvirom finansijskog izvještavanja, mogli izraziti i drugo mišljenje. Na primjer, revizori su mogli izvijestiti o tome da li su otkrili bilo kakve slučajeve nepoštivanja ovlaštenja, uključujući budžet i odgovornost, ili izrazili mišljenje o djelotvornosti interne kontrole. U takvim slučajevima, pored zahtjeva navedenih u ISSAI 2810.16, revizori bi trebali uključiti referencu na takvo dodatno mišljenje u revizorski izvještaj o sažetim finansijskim izvještajima.

3) U javnom sektoru, elementi revizorskog izvještaja, uključujući formu i tekst mišljenja, mogu biti propisani zakonom ili propisom, ili definisani

revizorskim mandatom. U takvim okolnostima, revizorima se savjetuje da primjenjuju propisanu formulaciju, uzimajući u obzir ISSAI 2810.10.

4) ISSAI 2810.19 se također primenjuje u okolnostima u kojima revizorski izvještaj o finansijskim iskazima iz kojih su izvedeni sažeti finansijski izveštaji, uključuje kvalifikovano mišljenje, Pasos o suštinskoj materiji, Pasos o ostaloj suštinskoj materiji, poglavlje o Materijalnoj nesigurnosti u vezi sa stalnim poslovanjem, priopćavanje ključnih revizijskih pitanja ili izjava koja opisuje nekorrigirano značajno pogrešno prikazivanje ostalih informacija.

OGRANIČENJE DISTRIBUCIJE ILI UPOTREBE, ILI UPOZORAVANJE ČITATELJA NA OSNOVE RAČUNOVODSTVA

5) Uzimajući u obzir ISSAI 2810.22, ograničavanje distribucije ili upotrebe revizorskog izvještaja obično nije opcija jer je izvještaj revizora obično javni dokument.

UDRUŽENJE REVIZORA

6) ISSAI 2810.26 do 27 zahtijevaju od revizora da preduzme mjere kako bi izbjegao povezivanje sa sažetim finansijskim izvještajima o kojima revizor nije izvijestio. Revizori također mogu poduzeti druge radnje u zavisnosti od relevantnog zakonodavstva i revizorskog mandata. Takve radnje mogu uključivati formalne izvještaje zakonodavnom tijelu.

Dodatak A:

ISSAI 2210

PRIMJER PISMA O ANGAŽOVANJU REVIZIJE U JAVNOM SEKTORU

U daljem tekstu je dat primjer pisma o angažovanju revizije za reviziju finansijskih izvještaja opšte namjene, pripremljenih u skladu sa Međunarodnim računovodstvenim standardima javnog sektora. Ovo pismo je namijenjeno samo kao vodič koji se može koristiti, ali će se morati prilagoditi individualnim zahtjevima i okolnostima. Možda će biti prikladno zatražiti pravni savjet, kako bi svako predloženo pismo o angažmanu bilo adekvatno.

Primatelj

[Odgovarajućem predstavniku uprave ili onima koji su zaduženi za upravljanje subjektom]

Datum

Poštovani gospodine

Uvod

Finansijski izvještaji [grupe] od [datum] i za godinu koja je tada završila [naziv subjekta] i [nazivi podružnica] podliježu reviziji od strane [Organizacije za reviziju javnog sektora] u skladu sa [relevantnim zakonodavstvom].

Svrha ovog pisma je da navede:

- a) Uslove revizorskog angažmana, prirodu i ograničenja godišnje revizije; i
- b) Odgovarajuće odgovornosti revizora i [odgovarajući nivo upravljanja] u godišnjoj reviziji.

Uslovi revizorskog angažmana navedeni su u nastavku. Ovo pismo će ostati na snazi dok se ne izda novo pismo o angažmanu revizije.

Cilj(evi) revizije

Cilj(evi) godišnje revizije su:

a) Da se dobije razumno uvjerenje o tome da li finansijski izvještaji u cjelini ne sadrže materijalno značajne pogrešne iskaze, bilo zbog prevare ili greške, i izdavanje revizorskog izvještaja koji uključuje naše mišljenje; i

b) [Dodatni ciljevi, npr. u vezi sa usklađenošću sa vlastima ili internim kontrolama].

Razumno uvjerenje je visok nivo sigurnosti, ali nije garancija da će revizija provedena u skladu sa [relevantnim revizijskim standardima] uvijek otkriti materijalno značajno pogrešno prikazivanje kada ono postoji. Pogrešna prikazivanja mogu nastati kao posljedica prevare ili greške i smatraju se značajnim ako se, pojedinačno ili u zbiru, razumno može očekivati da utiču na ekonomske odluke korisnika donesene na osnovu ovih finansijskih izvještaja.

Odgovornosti revizora

Standardi revizije koji se primjenjuju prilikom obavljanja revizije

Mi ćemo izvršiti našu reviziju u skladu sa [relevantnim standardima revizije]. Standardi revizije zahtijevaju da poštujemo etičke zahtjeve. Kao dio revizije u skladu sa [relevantnim standardima revizije], vršimo profesionalnu prosudbu i održavamo profesionalni skepticizam tokom cijele revizije. Također:

- Utvrđujemo i procjenjujemo rizike materijalno značajnih grešaka u finansijskim izvještajima, bilo zbog prevare ili greške, osmišljavamo i vršimo revizijske procedure koje odgovaraju na te rizike i pribavljamo revizijske dokaze koji su dovoljni i prikladni da pruže osnovu za naše mišljenje. Rizik neotkrivanja materijalno značajnog pogrešnog prikazivanja koji je rezultat prijevare, veći je nego kod onog koji je rezultat greške, jer prevara može uključivati dosluh, krivotvorenje, namjerne propuste, lažna predstavljanja ili nadjačavanje interne kontrole.
- Stičemo razumijevanje interne kontrole relevantne za reviziju kako bismo osmislili revizijske postupke koji su odgovarajući u datim okolnostima, ali ne u svrhu izražavanja mišljenja o djelotvornosti interne kontrole subjekta. Međutim, mi ćemo Vas pismeno obavijestiti o svim značajnim nedostacima u internoj kontroli koji su relevantni za reviziju finansijskih izvještaja koje smo utvrdili tokom revizije.
- Procjenjujemo primjerenost korištenih računovodstvenih politika i razumnost računovodstvenih procjena, i povezanih objelodanjivanja koje je izvršilo rukovodstvo.
- Zaključujemo o primjerenosti primjene načela neograničenosti poslovanja u računovodstvu od strane rukovodstva, na osnovu dobijenih revizijskih dokaza, da li postoji materijalna neizvjesnost u vezi sa događajima ili uslovima koji mogu dovesti u značajnu sumnju sposobnost subjekta da nastavi sa neograničenim poslovanjem. Ukoliko zaključimo da postoji materijalna neizvjesnost, od nas se

traži da skrenemo pažnju u našem revizorskom izvještaju na povezana objelodanjivanja u finansijskim izvještajima ili, ako su takva objelodanjivanja neadekvatna, da modificiramo naše mišljenje. Naši zaključci su zasnovani na revizijskim dokazima pribavljenim do datuma našeg revizorskog izvještaja. Međutim, budući događaji ili uvjeti mogu dovesti do toga da Društvo prestane s poslovanjem.

- Procjenjujemo cjelokupnu prezentaciju, strukturu i sadržaj finansijskih izvještaja, uključujući objelodanjivanja, te da li finansijski izvještaji predstavljaju osnovne transakcije i događaje na način kojim se postiže fer prezentacija.

Zbog inherentnih ograničenja revizije, zajedno sa inherentnim ograničenjima interne kontrole, postoji neizbježan rizik da neke materijalno značajne pogrešne izjave možda neće biti otkrivene, iako je revizija pravilno planirana i obavljena u skladu sa [relevantnim standardima revizije].

[Kada je relevantno, revizori razmatraju uključivanje informacija o svojim odgovornostima u vezi sa bilo kojim dodatnim ciljevima revizije]

Iako naša revizija nije usmjerena na izvještavanje o slijedećem, ako ih budemo svjesni u toku revizije, prijavimo slijedeće stavke: [pogledajte Odjeljak 3, paragraf 3.6]

Izvještavanje

Forma i sadržaj našeg izvještaja će možda morati da se izmijeni u svjetlu nalaza naše revizije. [Ubacite odgovarajuću referencu na očekivani oblik i sadržaj revizorskog izvještaja uključujući, ako je primjenjivo, izvještavanje o drugim informacijama u skladu sa ISSAI 2720 (revidirani).]

Nezavisnost

Naši etički zahtjevi zahtijevaju od nas da ostanemo nezavisni od [vrste subjekta], i ovime potvrđujemo našu nezavisnost u pogledu ove revizije. To znači da smo, i u činjenicama i po izgledu, oslobođeni bilo kakvog interesa koji bi se, bez obzira na njegov stvarni učinak, mogao smatrati nekompatibilnim s integritetom, objektivnošću i neovisnošću. [Razjasniti sva uočena ograničenja nezavisnosti opisivanjem prijetnji i mjera zaštite nezavisnosti.]

Odgovornosti menadžmenta i onih koji su zaduženi za upravljanje

[Dodati odgovornosti menadžmenta i, gdje je prikladno, onih koji su zaduženi za upravljanje, te utvrditi primjenjivi okvir finansijskog izvještavanja. Za potrebe ovog primjera, pretpostavlja se da je revizor utvrdio da zakon ili propis ne propisuje te odgovornosti na odgovarajući način. Stoga se koristi opis u ISSAI 2210.6(b). Kada je relevantno, potrebno je uključiti informacije o odgovornostima menadžmenta u vezi s dodatnim ciljevima revizije.]

Naša revizija će se obaviti na osnovu toga da menadžment i, gdje je to prikladno, oni koji su zaduženi za upravljanje, priznaju i razumiju da snose odgovornost:

- a) Za pripremu i fer prezentaciju finansijskih izvještaja (ili za pripremu finansijskih izvještaja koji daju istinit i pošten prikaz) u skladu sa (primjenljivim okvirom finansijskog izveštavanja);
- b) Za unutrašnju kontrolu za koju rukovodstvo utvrdi da je neophodna, kako bi se omogućila priprema finansijskih izvještaja koji ne sadrže materijalno značajne greške; da li zbog prevare ili greške; i
- c) Da nam pruži:
 - i. Pristup svim informacijama za koje je rukovodstvo svjesno da su relevantne za pripremu finansijskih izvještaja, kao što su evidencija, dokumentacija i druga pitanja;
 - ii. Dodatne informacije koje možemo zatražiti od menadžmenta u svrhu revizije; i
 - iii. Neograničen pristup osobama unutar subjekta od kojih smatramo da je potrebno pribaviti revizijske dokaze.

Pismo o predavljanju

Kao dio našeg procesa revizije, tražit ćemo od menadžmenta pismenu potvrdu u vezi sa izjavama koje su nam date u vezi sa revizijom.

Druge relevantne informacije

[Pod ovim naslovom može biti prikladno uključiti informacije koje se tiču, na primjer:

- Zakonskih rokova za izveštavanje;
- Vlasništvo nad radnim dokumentima;
- Ugovorni aranžmani sa revizorima koji rade u ime revizorske organizacije javnog sektora;
- Naknade;
- Relevantne kontakt informacije, smještaj osoblja i resursi; i
- Bilo koja druga pitanja koja će pomoći u razjašnjavanju jaza u očekivanjima i poboljšanju efikasne komunikacije]

Potvrda Uslova angažmana

Molimo potvrdite prijem ovog pisma i prihvatanje uslova revizorskog angažmana potpisivanjem priložene kopije ovog pisma u predviđenom prostoru i vraćanje na [ubaci ime].

Ako su vam potrebne bilo kakve dodatne informacije ili želite dodatno razgovarati o uvjetima revizorskog angažmana prije nego što odgovorite, molimo ne ustručavajte se da me kontaktirate.

S poštovanjem,

Potpisao/la

.....

Imenovani revizor

Uslovi ovog revizorskog angažmana su saglasni i potvrđeni od strane [imenovanje osobe koja potpisuje] u ime [naziv subjekta].

.....

Potpisao/la

.....

Ime i položaj

Datum

[Odgovarajući predstavnik uprave ili oni koji su zaduženi za upravljanje]

Dodatak B:

ISSAI 2500

IZVORI REVIZORSKIH DOKAZA U VEZI SA UPRAVLJANJEM RIZICIMA U VEZI SA ZAKONIMA I REGULATIVOM

Rizik	Opis	Mogući izvori revizorskih dokaza (lista nije iscrpna)
Složenost propisa	Što su propisi složeniji to je veći rizik od greške. To se može dogoditi ili zbog nesporazuma ili pogrešnog tumačenja propisa, ili zbog greške u primjeni.	• Formalne i dokumentirane procedure za prevođenje zakonskih zahtjeva u uputstva za upotrebu; • Formalni i dokumentovani planovi kontrole aktivnosti praćenja od strane menadžera sheme; • Pregled izvještaja interne revizije ili neke druge nezavisne revizije planova kontrole sheme i operativnih priručnika.
Novo zakonodavstvo	Novo zakonodavstvo može zahtijevati uvođenje novih administrativnih i kontrolnih procedura. Ovo može dovesti do grešaka u dizajnu ili radu kontrola koje su potrebne da bi se osigurala usklađenost s nadležnim organima.	Formalne i dokumentirane procedure za prevođenje zakonskih zahtjeva u shematska pravila. Formalni planovi kontrole i nezavisna revizija operativnih uputstava i kontrolnih planova također mogu predstavljati revizijski dokaz kada se sheme uvode u skladu sa novim zakonima.
Međunarodne sheme (finansirane od strane Ujedinjenih nacija, EU ili drugih institucija)	Tamo gdje propise razvijaju takve institucije, postoji rizik da propisi i smjernice mogu biti pogrešno protumačeni ili izostavljeni iz internih uputstava.	Izvori revizijskih dokaza utvrđeni u vezi sa složenošću propisa mogu se podjednako primjenjivati na takve fondovske sheme.
Usluge i programi koji se isporučuju putem trećih strana	Tamo gdje programima upravljaju agenti, odeljenja gube određeni stepen direktne kontrole i možda će morati da se oslone na agente kako bi osigurali poštovanje propisa.	• Formalni sporazumi između subjekta i agenta, koji definišu kontrolne procedure koje se primenjuju u administraciji usluga;

		• Dokumentovane procedure i ishod kontrole upravljanja i praćenja aktivnosti trećih strana; • Izvještaji sa inspekcijskih posjeta od strane interne revizije trećim stranama radi pregleda sistema i procedura, uključujući one relevantne za regularnost; • Izvještaj ili dogovorene procedurama izvještavanja o plaćanjima i primanjima, ili o kontrolama plaćanja i primanja, od strane revizora treće strane.
Plaćanja i primanja izvršena na osnovu potraživanja ili izjava	Sposobnost subjekta da potvrdi usklađenost sa nadležnim organima može biti ograničena tamo gdje, na primjer, kriterijumi navedeni za prijem granta ne podliježu direktnoj verifikaciji.	• Uputstva i smjernice odjela podnosiocima zahtjeva, u kojima se jasno navode kriteriji za podnošenje zahtjeva; • Postoje standardni zahtjevi za dokumentacijom kojima se dokazuje pravo, a koju treba podnijeti kao podršku zahtjevima (to može biti uslov za isplatu granta ili zahtjev nakon što je aktivnost podržana grantom završena); • Izvještaji o fizičkoj inspekciji evidencije podnosilaca zahteva itd. za potvrdu podobnosti; • Postoje dokumentovane procedure za procjenu finansijskog stanja podnosilaca zahtjeva prije dodele granta i za praćenje kontinuirane solventnosti; • Nezavisna potvrda primjene granta od strane eksternog revizora.

Dodatak C:

ISSAI 2580

RAZMATRANJA JAVNOG SEKTORA U VEZI SA PISMOM O PREDSTAVLJANJU

Dodatak 2 ISSAI daje ilustrativan primjer pisma o predstavljanju. Na osnovu relevantnog zakona ili uredbe ili revizorskog mandata, revizori mogu odlučiti da uključe dodatne stavke kao što su:

- Da li su aktivnosti i finansijske transakcije u skladu sa ovlaštenjima koji njima upravljaju;
- Da li su sistemi interne kontrole efikasno funkcionisali tokom perioda obuhvaćenog revizijom;
- Da li je funkcija interne revizije djelovala efikasno tokom perioda obuhvaćenog revizijom;
- Da li je vladin program XYZ sproveden na ekonomičan, efikasan i efektivan način;
- Da li je menadžment pružio svoje tumačenje zahtjeva usklađenosti koje mogu imati različita tumačenja;
- Da li su svi ugovori, sporazumi o grantu i druga korespondencija u vezi sa sporazumima koji uključuju korištenje programskih sredstava stavljeni na raspolaganje; ili
- Da li je menadžment otkrio sve ugovore i sporazume sa uslužnim organizacijama, uključujući svaku komunikaciju sa tim uslužnim organizacijama u vezi sa slučajevima neusklađenosti.

Dodatak D:

ISSAI 2701

ILUSTRATIVNI PRIMJER KLJUČNIH REVIZIJSKIH PITANJA

Ključna revizijska pitanja

Ključna revizijska pitanja su ona pitanja koja su, prema našem profesionalnom sudu, bila od najvećeg značaja u našoj reviziji finansijskih izvještaja za tekući period. Ta pitanja su adresirana u kontekstu naše revizije finansijskih izvještaja u cjelini, kao i prilikom formiranja našeg mišljenja o njima, te mi ne dajemo posebno mišljenje o tim pitanjima.

Procjena imovine s posebnom namjenom

Vlasništvo XYZ-a nad nekretninama s posebnom namjenom predstavlja XX % ukupnog iznosa materijalnih sredstava. Zbog njihove jedinstvene strukture i uslova, procjene ovih nekretnina se zasnivaju na interno razvijenom modelu vrijednovanja, a ne na kotiranim cijenama na aktivnim tržištima. To unosi značajnu mjernu nesigurnosti u vrijednovanja. Kao rezultat, revizija procjene ovih nekretnina je bila značajna za našu reviziju. Uključili smo naše stručnjake za procjenu i vanjske stručnjake u adresiranje ovog pitanja i fokusirali smo naš revizijski rad na:

- Evaluaciju i procjenu prikladnosti pretpostavki koje koristi menadžment;
- Analiziranje rezultata sa relevantnim podacima trećih strana prema potrebi;
- Testiranje internih kontrola unutar aplikacije koja se koristi za vršenje procjena. Također smo procijenili prezentaciju i objelodanjivanje transakcija u finansijskim izveštajima.

Objelodanjivanja o procjeni vrednosti imovine posebne namjene su sadržani u Napomeni 10.¹

¹ ISSAI 2701.13