# СЛУЖБЕН ВЕСНИК НА РЕПУБЛИКА МАКЕДОНИЈА

Број 79 Год. LXVI Петок, 11 јуни 2010 Цена на овој број е 450 денари

www.slvesnik.com.mk contact@slvesnik.com.mk


## С О Д Р Ж И Н А


Стр.

1433. **Меѓународни стандарди** за ревизија..... **1-1079**


---

## МИНИСТЕРСТВО ЗА ФИНАНСИИ

**1433.**

Врз основа на член 25 став 1 од Законот за ревизија („Службен весник на Република Македонија“ бр. 79/05 и 103/08), министерот за финансии објавува

## МЕЃУНАРОДНИ СТАНДАРДИ ЗА РЕВИЗИЈА

1. Ревизорот при вршењето на ревизијата ги применува Меѓународните стандарди за ревизија и Кодексот на етика на професионалните сметководители утврдени од страна на Меѓународната федерација на сметководители (IFAC).

2. Објавата на Меѓународните стандарди за ревизија („Службен весник на Република Македонија“ бр. 92/05) престанува да важи.

Бр. 12-17078/3
31 мај 2010 година
Скопје

Заменик претседател на Влада
и министер за финансии,
м-р **Зоран Ставрески,** с.р.

## Меѓународни стандарди за ревизија

| | |
|---|---|
| 1 | Предговор на меѓународните стандарди за контрола на квалитет, ревизија, проверка и други ангажмани на уверување и поврзани услуги |
| 2 | ISQC 1 |
| 3 | МСР 200 Општи цели на независниот ревизор и извршување на ревизијата согласно со меѓународните стандарди за ревизија |
| 4 | МСР 210 Договарање на условите на ревизорскиот ангажман |
| 5 | МСР 220 Контрола на квалитет за ревизија на финансиските извештаи |
| 6 | МСР 230 Ревизорска документација |
| 7 | МСР 240 Одговорности на ревозорот во однос на измама во ревизија на финансиски извештаи |
| 8 | МСР 250 Разгледување на законите и прописите во ревизијата на финансиските извештаи |
| 9 | МСР 260 Комуницирање со оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот |
| 10 | МСР 265 Комуницирање за недостатоците на интерната контрола со оние кои се задолжени за управувањето и раководењето |
| 11 | МСР 300 Планирање на ревизијата на финансиски извештаи |
| 12 | МСР 315 Идентификување и проценка на ризиците од материјално погрешно прикажување преку разбирање на ентитетот и неговото опкружување |
| 13 | МСР 320 Материјалност во планирање и извршување на ревизијата |
| 14 | МСР 330 Одговори на ревизорот на проценетите ризици |
| 15 | МСР 402 Ревизорски разгледувања во врска со ентитети кои користат услужни организации |
| 16 | МСР 450 Оценка на погрешните прикажувања идентификувани во текот на ревизијата |
| 17 | МСР 500 Ревизорски доказ |
| 18 | МСР 501 Ревизорски докази – специфични разгледувања за селектирани ставки |
| 19 | МСР 505 Екстерни конфирмации |
| 20 | МСР 510 Првични ревизорски ангажмани - почетни салда |
| 21 | МСР 520 Аналитички постапки |
| 22 | МСР 530 Метода на примерок во ревизијата |
| 23 | МСР 540 Ревизија на сметководствени проценки, вклучувајќи сметководствени проценки за објективната вредност и поврзани обелоденувања |
| 24 | МСР 550 Поврзани страни |
| 25 | МСР 560 Последователни настани |
| 26 | МСР 570 Континуитет |
| 27 | МСР 580 Писмени изјави |
| 28 | МСР 600 Посебни разгледувања – ревизии на финансиски извештаи на групација (вклучувајќи ја и работата на ревизорот на компонента) |
| 29 | МСР 610 Користење на работата на интерните ревизори |
| 30 | МСР 620 Користење на работата на експерт на ревизорот |
| 31 | МСР 700 Формирање на мислење и известување за финансиските извештаи |
| 32 | МСР 705 Модификации на милењето во извештајот на независниот ревизор |
| 33 | МСР 706 Пасуси за нагласување на прашање и пасуси за други прашања во извештајот на независниот ревизор |
| 34 | МСР 710 Споредбени информации – кореспондирачки податоци и споредливи финансиски извештаи |
| 35 | МСР 720 Одговорности на ревизорот во врска со други информации во документи кои содржат ревидирани финансиски извештаи |
| 36 | МСР 800 Посебни разгледувања – ревизии на финансиски извештаи подготвени во согласност со рамки за посебна намена |
| 37 | МСР 805 Посебни разгледувања – ревизии на поединечни финансиски извештаи и |

| | |
|---|---|
| | **специфични елементи, сметки или ставки од финансиски извештај** |
| 38 | **МСР 810 Ангажмани за известување во однос на сумарни финансиски извештаи** |
| 39 | **Меѓународна рамка за ангажмани за уверување** |
| 40 | **СМРП 1000 Постапки за меѓубанкарско конфирмирање** |
| 41 | **СМРП 1004 Односот помеѓу банкарските супервизори и екстерните ревизори на банките** |
| 42 | **СМРП 1006 Ревизии на финансиските извештаи на банки** |
| 43 | **СМРП 1010 Разгледување на еколошките прашања во ревизијата на финансиските извештаи** |
| 44 | **СМРП 1012 Ревизија на деривативни финансиски инструменти** |
| 45 | **СМРП 1013 Електронска трговија - ефект врз ревизијата на финансиските извештаи** |
| 46 | **СМРП 1014 Известување од страна на ревизорите за усогласеноста со меѓународните стандарди за финансиско известување** |
| 47 | **МСАП 2400 Ангажмани за проверка на финансиски извештаи** |
| 48 | **МСАП 2410 Проверка на меѓуперiодични финансиски информации спроведена од независниот ревизор на ентитетот** |
| 49 | **МСАУ 3000 Ангажмани за уверување кои не се ревизии или проверки на историски финансиски информации** |
| 50 | **МСАУ 3400 Испитување на перспективни финансиски информации** |
| 51 | **МСПУ 4400 Ангажмани за извршување на договорени постапки во врска со финансиски информации** |
| 52 | **МСПУ 4410 Ангажмани за компилирање на финансиски извештаи** |

# ПРЕДГОВОР НА МЕЃУНАРОДНИТЕ СТАНДАРДИ ЗА КОНТРОЛА НА КВАЛИТЕТ, РЕВИЗИЈА, ПРОВЕРКА И ДРУГИ АНГАЖМАНИ НА УВЕРУВАЊЕ И ПОВРЗАНИ УСЛУГИ

(Стапува во сила на 15 декември 2009 година)

СОДРЖИНА

Предговор на меѓународните стандарди за контрола на квалитет, ревизија, ПРОВЕРКА И ДРУГИ АНГАЖМАНИ НА уверување и поврзани услуги....1

Вовед....2

Соопштенија на ОМСРУ....2

Овластувања кон Меѓународните стандарди издадени од Одборот за меѓународни стандарди за ревизија и уверување....2

Меѓународни стандарди за ревизија....2

Меѓународни стандарди за контрола на квалитет....3

Други меѓународни стандарди....3

Професионално расудување....3

Применливост на Меѓународните стандарди....3

Овластувања кон Извештаите за праксата издадени од Одборот за меѓународни стандарди за ревизија и уверување....3

Останати документи кои се издадени од Одборот за меѓународни стандарди за ревизија и уверување....4

Јазик....4

ПРЕДГОВОР НА МЕЃУНАРОДНИТЕ СТАНДАРДИ ЗА КОНТРОЛА НА КВАЛИТЕТ, РЕВИЗИЈА, ПРОВЕРКА И ДРУГИ АНГАЖМАНИ НА УВЕРУВАЊЕ И ПОВРЗАНИ УСЛУГИ

## Вовед

1. Овој предговор на Меѓународните стандарди за контрола на квалитет, ревизија, проверка и останати ангажмани за уверување и поврзани услуги (Меѓународни стандарди или ОМСРУ) е публикуван со цел да се олесни разбирањето на целите и овластувањата на соопштенијата кои ги издава Одборот за меѓународни стандарди за ревизија и уверување (ОМСРУ), како што претходно е наведено во Услови на ангажман на ОМСРУ.
2. ОМСРУ цврсто се обврза да постигне развој на сет на Меѓународни стандарди кои ќе бидат прифатени во светски рамки. Членовите на ОМСРУ делуваат во заеднички интерес на јавноста како целина и сметководствената професија во светски размери. Тоа може да ги доведе во позиција, во врска со некое прашање да имаат став кој не е во согласност со постоечката пракса во нивната земја или фирма или не е во согласност со ставот на оние кои ги предложиле за членство во ОМСРУ.

### Соопштенија на ОМСРУ

3. Соопштенијата на ОМСРУ ги уредуваат ревизијата, проверката и останати ангажмани за уверување и поврзани услуги кои се спроведуваат во согласност со Меѓународните стандарди. Тие не се над локалните закони и прописи кои ја уредуваат ревизијата на историските финансиски извештаи или ангажмани за уверување за други информации кои во одредена држава треба да се применуваат во согласност со националните стандарди. Во случаите кога националните закони или прописи, во одредена проблематика се разликуваат или се во спротивност со стандардите на ОМСРУ, ангажманот извршен во согласност со локалните закони или прописи нема автоматски да се усогласени со ОМСРУ стандардите. Професионалниот сметководител не треба да прикаже усогласеност со ОМСРУ стандардите освен ако професионалниот сметководител не постапи целосно во согласност со сите за ангажманот релевантни стандарди.

### Овластувања кон Меѓународните стандарди издадени од Одборот за меѓународни стандарди за ревизија и уверување

4. Меѓународните стандарди за ревизија (МСР) треба да се применат при ревизија на историски финансиски информации.
5. Меѓународни стандарди за ангажмани за проверка (МСАП) треба да се применат при проверка на историските финансиски информации.
6. Меѓународни стандарди за ангажмани за уверување (МСАУ) треба да применат во ангажмани за уверување каде предмет на ангажманот не се ревизија или проверка на историски финансиски информации.
7. Меѓународни стандарди за поврзани услуги (МСПУ) треба да се применат на ангажман на компилација, ангажман за извршување на договорени постапки и останати ангажмани за поврзани услуги кои се специфицирани од ОМСРУ.
8. МСР, МСАП, МСАУ и МСПУ заеднички се нарекуваат Стандарди на ОМСРУ за ангажмани.
9. Меѓународните стандарди за контрола на квалитет (МСКК) треба да се применат за сите услуги уредени согласно Стандардите на ОМСРУ ангажмани.

### Меѓународни стандарди за ревизија

10. МСР се напишани во контекст на ревизија на финансиски извештаи[1] извршена од страна на независниот ревизор. Тие треба да се адаптираат на посебните случаи кога

[1] Освен доколку не е поинаку нагласено, "финансиски извештаи" значи финансиски извештаи кои содржат историски финансиски информации.

се користат за ревизија на други финансиски информации. Овластувањата на МСР се поставени во МСР 200.[2]

**Меѓународни стандарди за контрола на квалитет**

11. МСКК се напишани за да можат да се применат во фирмите за сите нивни услуги кои се потпаѓаат под Стандарди на ОМСРУ за ангажмани. Овластувањето на МСКК се дадени во воведот на МСКК.

**Други меѓународни стандарди**

12. Меѓународните стандарди идентификувани во точка 5-7 содржат основни принципи и суштински постапки (означени со здебелени букви и по зборот "треба"), заедно со одговарачките упатства во облик на објаснувања и други материјали, вклучително прилози. Основните принципи и суштинските постапки треба да се разбираат и применуваат во контекст на објаснувањата и другите материјали кои даваат упатства за нивна примена. Затоа е нужно да се согледа целиот текст на стандардот како би се разбрале и примениле основните принципи и суштинските постапки.
13. Основните принципи и суштинските постапки на Стандардите треба да се применат во сите случаи кога се однесуваат на околностите во ангажманот. Во исклучителни случаи професионалниот сметководител може да процени дека заради поефикасно исполнување на целта на постапката неопходно е да отстапи од примена на суштинската постапка. Во тој случај, професионалниот сметководител е обврзан да документира како применетата алтернативна постапка ја постигнува целта на таа постапка и доколку не е јасно, причината за отстапката. Се очекува, потребата професионалниот сметководител да отстапи од релевантната суштинска постапка, да се јави само при специфични случаи кај некои ангажмани, каде истата постапка нема да биде ефикасна.
14. Прилозите, кои претставуваат дел од применливиот материјал, се интегрален дел од Стандардот. Целта и начинот на користење на прилогот се објаснети во текстот на Стандардот или во рамките на заглавието или воведот на самиот прилог.

**Професионално расудување**

15. Природата на Меѓународните стандарди бара од професионалниот сметководител, професионално расудување при нивно користење.

**Применливост на Меѓународните стандарди**

16. Делокругот, датумот на стапување во сила и секое ограничување на употребата на некој Меѓународен стандард треба да биде јасно изложено во стандардот. Освен доколку не е јасно искажано во стандардот, дозволено е професионалниот сметководител да го примени Меѓународниот стандард пред денот на стапување на сила на истиот.
17. Меѓународните стандарди се применливи во Јавниот сектор. Во околности кога е соодветно, дополнителни упатства за јавниот сектор се вклучени:
    (1) Во главниот текст на Меѓународните стандарди во случај на МСР и МСКК.
    (2) Во перспектива на јавниот сектор која се појавува на другите Меѓународни стандарди.

**Овластувања кон Извештаите за праксата издадени од Одборот за меѓународни стандарди за ревизија и уверување**

[2]МСР 200, "Општи цели на независниот ревизор и извршување на ревизијата согласно Меѓународните стандарди за ревизија."

ПРЕДГОВОР НА МЕЃУНАРОДНИТЕ СТАНДАРДИ ЗА КОНТРОЛА НА КВАЛИТЕТ, РЕВИЗИЈА, ПРОВЕРКА И ДРУГИ АНГАЖМАНИ НА УВЕРУВАЊЕ И ПОВРЗАНИ УСЛУГИ

18. Меѓународните извештаи за ревизорската пракса се издадени со цел обезбедување на упатства за толкување и практична помош на професионалните сметководители за примена на МСР и унапредување на добрата пракса. Меѓународните извештаи за ангажмани за проверка (МИАП), Меѓународните извештаи за ангажмани за уверување (МИАУ) и Меѓународните извештаи за ангажмани за поврзани услуги (МИАПУ) се издадени со иста цел за примена на МСАП, МСАУ, МСПУ, соодветно.
19. Професионалните сметководители треба да бидат свесни за и да ги земат предвид Извештаите за праксата кои се применливи за превземениот ангажман. Професионалните сметководители кои не ги земаат предвид и не ги применуваат упатствата содржани во меродавните Извештаи за праксата треба да бидат подготвени да објаснат како постапиле во согласност со:
    (1) Барањата во МСР.
    (2) Усогласеноста со основните принципи и суштински процедури од другите стандардите за ангажман од ОМСРУ кои се обработени во Извештајот за праксата.

**Останати документи кои се издадени од Одборот за меѓународни стандарди за ревизија и уверување**

20. Останати документи, на пример Документите за дискусија, се издадени[3] за да се промовира дискусија или да се покрене расправа од областа на ревизија, проверка, уверување и поврзани услуги и прашања поврзани со контрола на квалитет кои имаат влијание на сметководствената професија, моменталните гледишта, или како би се опишале прашања од интерес кои се однесуваат на ревизија, проверка, уверување, поврзани услуги и прашања поврзани со контрола на квалитет кои имаат влијание на сметководствената професија. Со нив не се востановуваат основни принципи и суштински процедри кои би требало да се следат при вршење на ангажмани на ревизија, проверка, уверување и поврзани услуги.

**Јазик**

21. Единствен меродавен текст на предлог нацрт, Меѓународен стандард, Извештај за пракса или други документи е оној издаден од страна на ОМСРУ на англиски јазик.

[3]Претседавачот на ОМСРУ ќе назначи група за проверка составена од четири ОМСРУ кои имаат за цел да земат предвид дали нацрт документот има доволна вредност да биде додаден во литературата на ОМСРУ. Нацрт документот може да дојде од секаков избор и ОМСРУ не мора да ги има нарачано специјално/ Доколку групата за проверка верува дека документот е со задоволителна вредност, и препорачува на ОМСРУ документот да биде издаден и додаден на ОМСРУ литературата.

## МЕЃУНАРОДЕН СТАНДАРД ЗА КОНТРОЛА НА КВАЛИТЕТ 1

# КОНТРОЛА НА КВАЛИТЕТ ЗА ФИРМИ КОИ ВРШАТ РЕВИЗИИ И ПРОВЕРКИ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ И ДРУГИ АНГАЖМАНИ ЗА УВЕРУВАЊЕ И ПОВРЗАНИ УСЛУГИ

(Стапува во сила на 15 декември 2009 година)

## СОДРЖИНА


| | Точка |
|---|---|
| **Вовед** | |
| Делокруг на овој МСКК | 1-3 |
| Овластување на овој МСКК | 4-9 |
| Датум на стапување на сила | 10 |
| Цели | 11 |
| **Дефиниции** | 12 |
| **Барања** | |
| Применување и придржување кон релевантните барања | 13-15 |
| Елементи на систем за контрола на квалитетот | 16-17 |
| Одговорности на лидерите за квалитетот во рамките на фирмата | 18-19 |
| Етички барања | 20-25 |
| Прифаќање и продолжување на односот со клиентот и специфични ангажмани | 26-28 |
| Човечки ресурси | 29-31 |
| Извршување на ангажман | 32-47 |
| Надгледување | 48-56 |
| Документирање на системот на контрола на квалитетот | 57-59 |
| **Примена и друг објаснувачки материјал** | |
| Применување и придржување кон релевантните барања | A1 |
| Елементи на систем за контрола на квалитетот | A2-A3 |
| Одговорности на лидерите за квалитетот во рамките на фирмата | A4-A6 |
| Етички барања | A7-A17 |
| Прифаќање и продолжување на односот со клиентот и специфични ангажмани | A18-A23 |
| Човечки ресурси | A24-A31 |
| Извршување на ангажман | A32-A63 |
| Надгледување | A64-A72 |
| Документирање на системот на контрола на квалитетот | A73-A75 |


Меѓународниот стандард за контрола на квалитетот (МСКК) 1, *Контрола на квалитет за фирми кои вршат ревизии и проверки на финансиски извештаи и други ангажмани за уверување и поврзани услуги* треба да се чита во врска со МСР 200 " *Општи цели на*

*независниот ревизор и извршување на ревизијата согласно со Меѓународните стандарди за ревизија.*"

## Вовед

### Делокруг на овој (МСКК)

1. Целта на овој Меѓународен стандард за контрола на квалитетот (МСКК) е да воспостави стандарди и обезбеди упатство за одговорноста на фирмата за нејзиниот систем на контрола на квалитетот за ревизии и проверки на финансиските извештаи и за други ангажмани за уверување и поврзани услуги. Овој МСКК треба да се чита заедно со релевантните етички барања.

2. Дополнителни стандарди и упатство за одговорностите на персоналот на фирмата за постапките за контрола на квалитетот за специфични видови на ангажмани се дадени во други соопштенија на Одборот за меѓународни стандарди за ревизија и уверување (ОМСРУ). На пример, Меѓународниот стандард за ревизија (МСР) 220[1], воспоставува стандарди и обезбедува упатство за постапки на контрола на квалитетот за ревизии и проверки на историски финансиски информации.

3. Системот на контрола на квалитетот се состои од политики дизајнирани за постигнување на целите поставени во точка 11 и постапките неопходни за примена и следење на усогласеноста со тие политики.

### Овластување на овој МСКК

4. Овој МСКК се однесува на фирми на професионални сметководители во врска со ревизиите и проверките на финансиските извештаи и за други ангажмани за уверување и поврзани услуги. Природата и обемот на политиките и постапките развиени од поединечни фирми за усогласеност со овој МСКК ќе зависи од различни фактори какви што се големината и оперативните карактеристики на фирмата и дали е таа дел од мрежа.

5. Овој МСКК ги содржи целите на фирмата во следењето на МСКК и барањата создадени за да и помогнат на фирмата да ги исполни овие цели. Дополнително, тој содржи соодветни упатства во форма на примена и останати појаснувачки материјали, како што е наведено подолу во точка 8, и воведен материјал, кој ни го покажува контекстот кој е релевантен за правилно разбирање на МСКК и дефинициите.

6. Целта го обезбедува контекстот во кој се поставени барањата на овој МСКК, и е наменета за да и помогне на фирмата да:

   - Разбере што треба да се постигне; и,
   - Реши дали треба да се направи уште нешто за да се постигне целта.

7. Барањата на МСКК се искажани со употреба на „треба"

8. Онаму каде е потребно примената и друг појаснувачки материјал овозможуваат дополнително објаснување на барањата и упатства за нивно извршување.

   Особено таа може да:

   i. Објасни попрецизно што значи барањето и што треба тоа да покрие
   ii. Вклучи примери на политики и постапки кои може да бидат соодветни за околностите.

   Додека ваквите упатства сами по себе не наметнуваат барања, тие се релевантни за правилна примена на барањата. Примената и другиот појаснувачки материјал може исто така и да ни дадат дополнителни информации за прашањата за кои се зборува во МСКК. Онаму каде што е соодветно, дополнителни барања специфични за фирмите за ревизија на јавниот сектор или за помали фирми се вклучени во примената и друг појаснувачки материјал . Овие дополнителни барања помагаат во примената на барањата на овој МСКК. Тие, сепак, не ја ограничуваат или намалуваат одговорноста на фирмата за примената и придржувањето кон барањата на МСКК.

---

[1] МСС 220, "Контрола на квалитет на Ревизија на финансиските извештаи."

9. Овој МСКК под поднасловот „Дефиниции", вклучува опис на значењата кои се однесуваат на одредени поими за потребите на МСКК. Тие се дадени за да помогнат во конзистентната примена и толкување на МСКК, и не се наменети да ги заменуваат дефинициите кои се поставени заради други потреби, било во законот, регулатива или било каде на друго место. Речникот на поими кој се однесува на Меѓународните стандарди кои се издададени од ОМСРУ во Прирачникот на Меѓународни стандарди за ревизија и контрола на квалитет издаден од МФС ги вклучува поимите дефинирани во овој МСКК. Тој исто така вклучува и објаснување на други поими кои се наоѓаат во МСКК за да помогне во заедничка и конзистентна интерпретација и превод.

**Датум на стапување во сила**

10. Системи за контрола на квалитетот и согласност со МСКК потребно е да бидат воспоставени до 15 декември 2009.

## Цел

11. Целта на фирмата е да воспостави и одржува систем за контрола на квалитетот за да и обезбеди разумно уверување дека:

    (1) Фирмата и нејзиниот персонал се придржуваат до професионалните стандарди и применливите законски и регулаторни барања; и

    (2) Извештаите издадени од фирмата или партнерите на ангажман се соодветни за околностите.

## Дефиниции

12. Во овој МСКК следните поими го имаат значењето опишано подолу:

    (а) Датум на извештајот – Датумот одбран од страна на практичарот како датум на извештајот.

    (б) Документација на ангажманот - евиденција од извршената работа, добиените резултати, и заклучоците кои ги стекнал практичарот (понекогаш се користат поими како што е на пример "работни белешки")

    (в) Партнер на ангажманот[2] - партнерот или друго лице во фирмата кое е одговорно за ангажманот и неговото извршување и за извештајот кој е издаден во името на фирмата, и кој, доколку се бара, го има соодветното овластување од некое професионално, правно или регулаторно тело.

    (г) Контролна проверка на квалитетот на ангажманот - процес кој е дизајниран да обезбедува објективна оценка, на или пред датата на извештајот, на значајните расудувања кои ги направил тимот на ангажманот и заклучоците кои тие ги постигнале при формулирање на извештајот. Процесот на проверка на контролата на контролата на квалитетот е наменета за ревизии на финансиските извештаи на ентитети кои котираат на берза и други ангажмани, доколку постојат, за кои фирмата одлучила да се спроведе проверка на контролата на квалитет на ангажманот.

    (д) Проверувач на контролата на квалитетот на ангажманот - Партнер, друго лице во фирмата, соодветно квалификувано надворешно лице или тим сочинет од такви поединци, од кои ниту еден не е дел од тимот на ангажманот, со достатно и соодветно искуство и овластување за објективно оценување на значајните расудувања кои ги направил тимот на ангажманот и заклучоците кои ги постигнале при формулирање на извештајот. .

    (ѓ) Тим на ангажманот – Сите партнери и сите вработени кои го извршуваат ангажманот, вклучувајќи ги и сите поединци кои ги ангажирала фирмата или фирма од мрежата, кои извршуваат постапки во врска со ангажманот. Ова ги исклучува екстерните експерти ангажирани од фирмата или фирма од мрежата.

    (е) Фирма – самостоен практичар, партнерство, корпорација или друг ентитет на професионални сметководители.

---

[2] Партнер на ангажман, партнер и фирма, каде е релевантно треба да се читаат со повикување на нивните еквиваленти во јавниот сектор.

(ж) Инспекција - во врска со комплетирани ангажмани, постапки дизајнирани да прибавуваат докази за придржувањето на тимовите на ангажманот кон политиките и постапките на фирмата за контрола на квалитетот.

(з) Ентитет кој котира на берза – Ентитет чии хартии од вредност, сопственички или должнички, котираат на признаена берза на хартии од вредност, или се тргувало со нив според регулативите на признаена берза на хартии од вредност или друго еквивалентно тело.

(ѕ) Надгледување – процес кој опфаќа постојано разгледување и оценување на системот на контрола на квалитетот во фирмата, вклучувајќи и периодична инспекција на избрани комплетирани ангажмани, дизајниран да овозможи фирмата да добива разумно уверување дека нејзиниот систем на контрола на квалитетот дејствува ефективно.

(и) Фирма од мрежата – фирма или ентитет кој припаѓа на мрежа.

(ј) Мрежа – Поголема структура:

i. Која има за цел да остварува соработка, и

ii. Која јасно има за цел остварување на профит или поделба на трошоци или пак има заедничка сопственост, контрола или раководство, заеднички политики и постапки за контрола на квалитет, заедничка деловна стратегија, користи заеднички бренд, или значителен дел од професионалните ресурси

(к) Партнер – секој поединец со овластување да ја обврзе фирмата во поглед на извршувањето на ангажман за професионални услуги

(л) Персонал – партнери и вработени.

(љ) Професионални стандарди - ОМСРУ стандарди за ангажмани, како што е дефинирано во "Предговорот на меѓународните стандарди за контрола на квалитетот, ревизија, уверување и поврзани услуги" на ОМСРУ и релевантните етички барања

(м) Разумно уверување – во контекст на овој МСКК, високо, но не апсолутно ниво на уверување.

(н) Релевантни етички барања – Етички барања на кои треба да се придржуваат тимот на ангажманот и прегледувачот на контролата на квалитетот на ангажманот, што обично се состои од делот А и делот Б од Кодексот за етика на професионалните сметководители издаден од Меѓународната федерација на сметководители (кодексот на МФС) заедно со националните барања кои се порестриктивни.

(њ) Вработени – професионалци, кои не се партнери, вклучувајќи било кои експерти кои се вработени од страна на фирмата.

(о) Соодветно квалификувано надворешно лице – поединец надвор од фирмата со способности и компетентност да дејствува како партнер на ангажманот, на пример партнер на друга фирма, или вработен (со соодветно искуство) на или професионално сметководствено тело чии членови може да вршат ревизии и проверки на историски финансиски информации или други ангажмани за уверување или поврзани услуги, или на организација која обезбедува релевантни услуги на контрола на квалитетот.

## Барања

### Применување и придржување кон релевантните барања

13. Персоналот во рамките на фирмата одговорен за дизајнирање и одржување на системот на контрола на квалитетот на фирмата **треба** да го разбира целиот текст на овој КСММ, вклучувајќи ги примената и другите појаснувачки материјали, за да ги разбере целите и правилно да ги примени барањата.

14. Фирмата ке треба да се придржува до сите барања на овој КСММ освен ако, во околностите на фирмата, барањето не е релевантно за услугите кои таа ги дава во поглед на ревизиите и увидите во финансиските извештаи и за други ангажмани за уверување и поврзани услуги ( Точка А1)

15. Барањата се дизајнирани за да и помогнат на фирмата да ги исполни целите дадени во овој МСКК. Затоа се очекува дека правилната примена на барањата ќе обезбеди доволна основа за постигнување на целите. Сепак, бидејќи околностите значително варираат и не е можно да се предвидат сите околности, фирмата треба да процени дали постојат некои посебни прашања и околности кои бараат фирмата да воспостави и дополнителни политики и постапки надвор од оние пропишани во КСММ за да ја оствари дадената цел.

**Елементи на системот на контрола на квалитет**

16. Фирмата ќе воспостави и одржува систем на контрола на квалитетот кој вклучува политики и постапки кои го земаат во предвид секој од следниве елементи:

    (1) Одговорности на лидерите за квалитет во рамките на фирмата.
    (2) Релевантни етички барања.
    (3) Прифаќање и продолжување на односот со клиентот и специфични ангажмани.
    (4) Човечки ресурси.
    (5) Извршување на ангажман.
    (ѓ) Надгледување.

17. Политиките и постапките на контролата на квалитетот, треба да бидат документирани и да им бидат соопштени на персоналот на фирмата ( Точки А2-А3).

**Одговорности на лидерите за квалитетот во рамките на фирмата**

18. Фирмата треба да воспостави политики и постапки кои се дизајнирани да промовираат интерна култура која почива на признавањето дека квалитетот е суштински во извршувањето на ангажманите. Таквите политики и постапки треба да бараат главниот извршен директор на фирмата (или еквивалент) или, доколку е соодветно, управниот одбор на партнерите на фирмата (или еквивалент) да ја превземат крајната одговорност за системот на контрола на квалитетот во фирмата. (Точки А4-А5)

19. Фирмата треба да воспостави политики и постапки така што лицето или лицата со оперативна одговорност за системот на контрола на квалитетот на фирмата која им е доделена од страна на главниот извршен директор или управувачкиот одбор на партнери, треба да имаат достатно и соодветно искуство и способност и неопходно овластување, за да превземат таква одговорност. (Точка А6)

**Релевантни етички барања**

20. Фирмата треба да воспостави политики и постапки кои се дизајнирани да и обезбедат разумно уверување дека фирмата и нејзиниот персонал се придржуваат до релевантните етички барања ( Точка А7-А10)

*Независност*

21. Фирмата треба да воспостави политики и постапки кои се дизајнирани да обезбедуваат разумно уверување дека фирмата, нејзиниот персонал и, каде што е применливо, други кои подлежат на барањата за независност (вклучувајќи и експерти со кои фирмата склучила договор и персонал на фирма од мрежата), ја одржуваат независноста каде што се бара со релевантните етички барања. Таквите политики и постапки треба да и овозможат на фирмата да: ( Точка А10)

    (1) Му ги соопштува на персоналот нејзините барања за независност и каде што е применливо, на други кои подлежат на нив; и
    (2) Ги идентификува и оценува околностите и односите кои создаваат закани по независноста, и да презема соодветно дејствие за да се елиминираат тие закани или да се намалат на прифатливо ниво преку користење на заштитни мерки или, доколку се смета за соодветно, да се повлече од ангажманот, каде што повлекувањето е законски возможно.

22. Таквите политики и постапки треба да бараат: ( Точка А10)

(1) Партнерите на ангажманот да и обезбедуваат на фирмата релевантни информации за ангажманите со клиенти, вклучувајќи го и делокругот на услугите, за да и овозможат на фирмата да го оценува севкупното влијание, доколку постои, врз барањата за независност;
(2) Персоналот веднаш да ја извести фирмата за околности и односи кои создаваат закана по независноста за да биде превземено соодветно дејствие; и
(3) Собирање и соопштување на релевантни информации на соодветниот персонал за да:
i. Фирмата и нејзиниот персонал можат веднаш да утврдат дали тие ги задоволуваат барањата за независност;
ii. Фирмата може да ги чува и ажурира нејзините евиденции кои се однесуваат на независноста; и
iii. Фирмата може да преземе соодветно дејствие за идентификуваните закани по независноста

23. Фирмата треба да воспостави политики и постапки кои се дизајнирани за да и овозможуваат разумно уверување дека таа е известена за неисполнување на барањата за независност и да и овозможат да превземе соодветни дејствија за да се разрешат таквите ситуации. Политиките и постапките треба да вклучуваат барања за: ( Точка А10)

(1) Персоналот веднаш да ја информира фирмата за прекршувања на независноста за кои тие станале свесни;
(2) Фирмата веднаш да им ги соопшти идентификуваните прекршувања на тие политики и постапки на:
i. Партнерот на ангажманот кој, заедно со фирмата, треба да го разгледа прекршувањето; и
ii. Друг ревизорски персонал во фирмата и каде што е соодветно, на мрежата и тие кои подлежат на барањата за независност коишто треба да преземат соодветно дејствие; и
(3) Веднаш да се информира фирмата, доколку е неопходно, од страна на партнерот на ангажманот и другите поединци на кои се повикува подточка 23(б) (ii) за дејствијата презвемени со цел да се разреши прашањето, така што фирмата може да утврди дали таа треба да превземе понатамошно дејствие.

24. Најмалку еднаш годишно, фирмата треба да добие писмена конфирмација за придржување кон политиките и постапките за независност од целиот персонал на фирмата од кој се бара да биде независен според релевантните етички барања. ( Точки А10-А11)

25. Фирмата треба да воспостави политики и постапки: ( Точка А10)
(1) Кои ги поставуваат критериумите за утврдување на потребата од заштитна мерка за да се намали заканата од фамилијарност на прифатливо ниво кога се користи ист поискусен персонал на ангажман за уверување во текот на подолг временски период; и
(2) За сите ревизии на финансиски извештаи на ентитети кои котираат на берза, да се бара ротација на партнерот на ангажманот и лицата одговорни за проверка на контролата на квалитетот на ангажманот, и онаму каде е применливо, на другите кои се предмет на барањето за ротација, по определен период во согласност со релевантните етички барања. ( Точки А12-17)

**Прифаќање и продолжување на односите со клиентот и специфични ангажмани**

26. Фирмата треба да воспостави политики и постапки за прифаќање и продолжување на односи со клиентот и специфични ангажмани, обликувани да обезбедуваат разумно уверување дека фирмата ќе превземе или продолжи само односи со клиенти и ангажмани за кои таа:

(1) Е компетентна да го врши ангажманот и има способност, време и ресурси да го направи тоа; ( Точки А18-23)
(2) Може да се придржува кон етичките барања, и

(3) Го разгледала интегритетот на клиентот и не постои информација која би водела кон заклучок дека на клиентот му недостасува интегритет. (Точки А19-А20, А23)

27. Таквите политики и постапки треба да бараат:

(1) Фирмата да обезбеди онакви информации какви смета дека се неопходни во околностите пред да прифати ангажман со нов клиент, кога решава дали да го продолжи тековниот ангажман и кога размислува за прифаќање на нов ангажман со постоен клиент ( Точки А21, А23)
(2) Ако се утврди постоење на потенцијален конфликт на интереси, во прифаќањето на ангажман од нов или постоен клиент, фирмата разгледува дали е соодветно да го прифати ангажманот.
(3) Доколку се идентификувани некои спорни прашања а фирмата сепак реши да го прифати и продолжи односот или специфичниот ангажман, таа треба да документира на кој начин биле разрешени спорните прашања.

28. Фирмата треба да воспостави политики и постапки за продолжување на ангажман и односи со клиент кој ке се соодветни на условите кога фирмата добива информации кои доколку и биле на располагање на фирмата порано би довеле до тоа да го одбие ангажманот. Такви политики и постапкитреба да вклучуваат разгледување на:

(1) Професионалните и законските одговорности кои се применуваат во околностите, вклучувајќи дали постои барање фирмата да го известува лицето или лицата кои го направиле назначувањето или во некои случаи, регулаторните власти; и
(2) Можноста за повлекување од ангажманот или и од ангажманот и од односите со клиентот ( Точки А22-23)

**Човечки ресурси**

29. Фирмата треба да воспостави политики и постапки кои се дизајнирни за да и овозможат разумно уверување дека таа има доволно персонал со соодветни способности, компетентност и посветеност на етичките принципи кои се неопходни за:

(1) извршување на нејзините ангажмани во согласност со професионалните стандарди и регулаторните и законските барања; и
(2) да и овозможи на фирмата или партнерите на ангажманите да издаваат извештаи кои се соодветни во околностите ( Точки А24-А29)

*Назначување на тимови на ангажман*

30. Фирмата треба да додели одговорност за секој ангажман на партнерот на ангажманот и треба да воспостави политики и постапки со кои се бара да:

(1) Се соопшти идентитетот и улогата на партнерот на ангажманот на клучните членови на раководството на клиентот и тие кои се задолжени за негово управување;
(2) Партнерот на ангажманот ги има соодветните способности, компетентност и овластување за извршување на улогата; и
(3) Одговорностите на партнерот на ангажманот се јасно дефинирани и му се соопштени на тој партнер. ( Точка А30)

31. Фирмата треба исто така да назначи соодветен персонал со неопходните способности, компетентност и време за:

(1) вршење на ангажманот во согласност со професионалните стандарди и регулаторните и законските барања; и
(2) да и овозможи на фирмата или партнерите на ангажманот да издадат извештаи кои се соодветни во околностите. ( Точка А31)

**Извршување на ангажманот**

32. Фирмата треба да воспостави политики и постапки дизајнирани да обезбедуваат разумно уверување дека ангажманите се извршени во согласност со професионалните стандарди и регулаторните и законските барања и дека фирмата или партнерот на ангажманот издаваат извештаи кои се соодветни во околностите. Ваквите политики и постапки треба да опфатат:

(1) Прашања релевантни за промовирање на конзистентост во квалитетот на извршување на ангажманот; ( Точки А32-А33)
(2) Одговорности за надгледување;и ( Точка А34)
(3) Одговорности за проверка. ( Точка А35)

33. Одговорностите за проверка се утврдуваат врз основа според која поискусните членови на тимот, ја проверуваат работата извршена од понеискусните членови на тимот.

**Консултација**

34. Фирмата треба да воспостави политики и постапки кои се дизајнирани да обезбедуваат разумно уверување дека:

(1) Била направена соодветна консултација за тешки или спорни прашања;

(2) Има на располагање доволно ресурси со кои се овозможува да се направи соодветна консултација;

(3) Природата и делокругот на таквите консултации, и заклучоците кои произлегуваат од нив, се документирани и усогласени и од поединецот кој бара консултации и од поединецот кој ги обезбедува консултациите; и

(4) Заклучоците како резултат на консултациите се документирани и имплементирани ( ТочкаА36-А40)

**Проверка на контролата на квалитетот на ангажманот**

35. Фирмата теба да воспостави политики и постапки кои бараат, за соодветни ангажмани, проверка на контролата на квалитетот на ангажманот која обезбедува објективно оценување на значајните расудувања кои што ги направил тимот на ангажманот и постигнатите заклучоци при формулирањето на извештајот. Таквите политики и постапки треба да:

(1) Бараат проверка на контролата на квалитетот на ангажманот за сите ревизии на финансиски извештаи на ентитети кои котираат на берза;

(2) Воспоставуваат критериуми според кои сите други ревизии и проверки на историски финансиски информации и други ангажмани за уверување и поврзани услуги треба да бидат оценети за да се утврди дали треба да биде извршена проверка на контролата на квалитетот на ангажманот; и (Точка А41)

(3) Бараат проверка на контролата на квалитетот на ангажманот за сите ангажмани кои ги исполнуваат критериумите воспоставени во согласност со точка 35(б)

36. Фирмата треба да воспостави политики и постапки кои ја утврдуваат природата, временскиот распоред и обемот на проверката на контролата на квалитетеот. Ваквите политики треба да бараат извештајот да не се издаде се до завршувањето на проверката на контролата на квалитетот на ангажманот. ( Точки А42-А43)

37. Фирмата ќе воспостави политики и постапки кои бараат контролата на квалитетот на ангажманот да содржи:

(1) Дискусија за значајните прашања со партнерот на ангажманот;
(2) Проверка на финансиските извештаи или други информации за предметни прашања и предложениот извештај;
(3) Проверка на избрани работни документи кои се однесуваат на значајните расудувања кои ги направил тимот на ангажман и заклучоците кои тие ги постигнале; и

(4) Оценување на заклучоците постигнати при формулирањето на извештајот и разгледување дали предложениот извештај е соодветен. (Точка А44)

38. За ревизии на финансиски извештаи на ентитети кои котираат на берза, фирмата треба да воспостави политики и процедури кои бараат проверката на контролата на квалитетот да го земе во предвид и следното:

(1) Оценката на тимот на ангажманот за независноста на фирмата во однос на специфичен ангажман;
(2) Дали се случиле соодветни консултации за прашања кои вклучуваат разлики во мислење или други тешки или спорни прашања и заклучоците кои произлегеле од тие консултации, и
(3) Дали работните документи избрани за проверка ја одразуваат извршената работа во поглед на значајните расудувања и ги поддржуваат постигнатите заклучоци. (Точки А45-А46)

Критериуми за квалификуваност на проверувачите на контролата на квалитетот на ангажманот

39. Фирмата треба да воспостави политики и постапки кој ќе се донесуваат на назначувањето на проверувачи на контролата на квалитетот на ангажманот и да ја утврдат нивната соодветност преку:

(1) Техничките квалификации кои се бараат за извршување на улогата, вклучувајќи го неопходното искуство и овластување; и ( Точка А47)
(2) Степенот до кој проверувачот на контролата на квалитетот на ангажманот би можел да биде консултиран за ангажманот без да се компромитира објективноста на проверувачот. ( Точка А48)

40. Фирмата треба да воспостави политики и постапки кои се дизајнирани за да ја одржуваат објективноста на проверувачот на контролата на квалитетот на ангажманот. ( Точка А49-А51)

41. Фирмата треба да воспостави политики и постапки кои дозволуваат замена на проверувачот на контролата на квалитетот на ангажманот онаму каде што способноста за вршење на објективна проверка може да биде намалена.

Документирање на проверката на контролата на квалитетот на ангажманот

42. Фирмата треба да воспостави политики и постапки во врска со документирање на проверката на контролата на квалитетот на ангажманот кои бараат документирање дека:

(1) Постапките кои се бараат со политиките на фирмата за проверка на контролата на квалитетот на ангажманот биле извршени;
(2) Проверката на контролата на квалитетот на ангажманот била комплетирана на или пред да биде издаден извештајот; и
(3) Проверувачот не е свесен за какви било неразрешени прашања кои би довеле до тоа да проверувачот верува дека значајните расудувања кои ги направил тимот на ангажманот и заклучоците кои тие ги постигнале не биле соодветни.

*Разлики во мислење*

43. Фирмата треба да воспостави политики и постапки за справување со и решавање на разлики во мислење во рамките на тимот на ангажманот, со оние кои се консултирани и, каде што е применливо, помеѓу партнерот на ангажманот и проверувачот на контролата на квалитетот на ангажманот. (Точка А52-А53)

44. Ваквите политики и постапки бараат:

(1) Постигнатите заклучоци треба да се документираат и имплементираат
(2) Извештајот не треба да биде издаден се додека не се реши прашањето.

*Документирање на ангажманот*

Комплетирање на целината на финалните досиеја на ангажманот

45. Фирмата ќе воспостави политики и постапки за тимот на ангажманот да го заврши комплетирањето на целината на финалните досиеја на ангажманот, навремено, откако извештајот за ангажманот ќе биде завршен. ( Точки А54-А55)

Доверливост, безбедно чување, интегритет, достапност и повторно пронаоѓање на документацијата на ангажманот

46. Фирмата ќе воспостави политики и постапки дизајнирани за да се одржи доверливоста, безбедното чување, интегритетот, достапноста и повторното пронаоѓање на документацијата на ангажманот. ( Точки А56-А59)

Задржување на документацијата на ангажманот

47. Фирмата ќе воспостави политики и постапки за задржување на документацијата на ангажманот за период доволен за да се задоволат потребите на фирмата или согласно законските и регулаторните барања. (Точка А60-А63)

**Надгледување**

*Надгледување на политиките и постапките за контрола на квалитет, на фирмата*

48. Фирмата треба да воспостави процес на надгледување кој е дизајниран за да обезбеди разумно уверување дека политиките и постапките кои се однесуваат на системот на контрола на квалитет се релевантни, адекватни, дејствуваат ефективно и се усогласени во практиката. Овој процес треба да:

    (1) Вклучува постојано разгледување и оценка на системот за контрола на квалитет во фирмата, вклучувајќи периодична инспекција на најмалку еден избран комплетиран ангажман за секој партнер на ангажманот.
    (2) Бара одговорноста за процесот на надгледување, на партнер или партнери или на други лица со достатно и соодветно искуство и овластување во фирмата да ја преземат таа одговорност; и
    (3) Бара оние кои го извршуваат ангажманот или проверката контрола на квалитет на ангажманот да не се вклучени во инспекција на ангажманот. ( Точки А64-А68)

*Оценка, информирање и корекција на идентификуваните недостатоци*

49. Фирмата треба да го оцени ефектот на недостатоците забележани како резултат на процесот на надгледување и треба да утврди дали тие се или:

    (1) Случаи кои не мора да укажуваат на тоа дека системот на контрола на квалитетот во фирмата е недоволен да и обезбеди разумно уверување дека таа се придржува кон професионалните стандарди и регулаторните и законските барања и дека извештаите издадени од фирмата или партнерите на ангажманот се соодветни во околностите; или
    (2) Системски, повторливи или други значајни недостатоци кои бараат брзо корективно дејствие.

50. Фирмата треба да ги информира релевантните партнери на ангажманот и другиот соодветен персонал за недостатоците забележани како резултат на процесот на надгледување и за препораките за соодветно корективно дејствие. (Точка А69)

51. Препораки за соодветни корективни дејствија на утврдените недостатоци вклучуваат едно или повеќе од следните:

    (1) Да се преземе соодветно корективно дејствие за поединечен ангажман или член на персоналот;
    (2) Соопштување на наодите на оние кои се одговорни за обука и професионален развој;
    (3) Промени во политиките и постапките за контрола на квалитетот; и
    (4) Дисциплински мерки за оние кои не се придржувале кон политиките и постапките на фирмата, посебно за оние кои тоа го повторуваат.

52. Фирмата треба да воспостави политики и постапки за случаи кога резултатите од постапките на надгледувањето укажуваат дека извештајот може да не е соодветен или дека биле пропуштени постапки во текот на извршувањето на ангажманот. Ваквите политики и постапки треба да бараат фирмата да утврди кое понатамошно дејствие е соодветно за да се придржува кон релевантните професионални стандарди и регулаторни и законски барања и да земе предвид дали има потреба од обезбедување на правен совет.

53. Најмалку еднаш годишно, фирмата треба да им ги соопштува резултатите од надгледувањето на системот на контрола на квалитет, на партнерите на ангажманот и другите соодветни поединци во рамките на фирмата, вклучувајќи го и главниот извршен директор на фирмата или, доколку е соодветно, нејзиниот управен одбор на партнери. Таквата комуникација треба да им овозможи на фирмата и на овие поединци да преземат брзо и соодветно дејствие каде е неопходно во согласност со нивните дефинирани улоги и одговорности. Информациите кои се соопштуваат треба да го вклучуваат следново:

(1) Опис на извршените постапки за надгледување;
(2) Извлечените заклучоци од постапките за надгледување;
(3) Каде што е релевантно, опис на системски, повторливи или други значајни недостатоци и на преземените дејствија да се разрешат или пополнат тие недостатоци.

54. Некои фирми работат како дел од мрежа и заради конзистентноста, може да имплементираат некои или сите од нивните постапки на надгледување на мрежна основа. Кога фирмите во рамките на мрежата работат под заеднички политики и постапки на надгледување коишто се дизајнирани да се придржуваат кон овој МСКК и тие фирми се потпираат на таков систем на надгледување, тогаш:

(1) Најмалку еднаш годишно, мрежата го соопштува севкупниот делокруг, обемот и резултатите на процесот на надгледување на соодветни поединци во рамките на фирмите од мрежата;
(2) Мрежата веднаш ги соопштува идентификуваните недостатоци во системот за контрола на квалитетот на соодветни поединци во рамките на релевантна фирма или фирми од мрежата за да биде превземено неопходното дејствие; и
(3) Партнерите на ангажманот во фирмите од мрежата имаат право да се потпрат на резултатите од процесот на надгледување којшто е имплементиран во рамките на мрежата, освен ако фирмите или мрежата не советуваат поинаку.

*Поплаки и обвинувања*

55. Фирмата треба да воспостави политики и постапки дизајнирани за да обезбедуваат разумно уверување дека таа соодветно се справува со:

(1) Поплаки и обвинувања дека работата извршена од страна на фирмата не е извршена во согласност со професионалните стандарди и регулаторните и законските барања; и
(2) Обвинувања за непридржување кон системот за контрола на квалитет во фирмата.

Како дел од овој процес фирмата воспоставува јасно дефинирани канали за персоналот на фирмата да искаже каква било загриженост на начин кој му овозможува да истапи без страв од одмазда. ( Точка А70)

56. Ако во текот на истрагата на поплаките и обвинувањата се идентификувани недостатоци во дизајнот или функционирањето на политиките и постапките на фирмата за контрола на квалитетот или неусогласеност кон системот на контрола на квалитетот во фирмата од страна на поединец или поединци, фирмата превзема соодветно дејствие, како што е дискутирано во точка 51. ( Точки А71-А72)

**Документирање на системот на контрола на квалитет**

57. Фирмата треба да воспостави политики и постапки кои бараат соодветно документирање за да се обезбедат докази за функционирањето на секој елемент од нејзиниот систем на контрола на квалитетот. ( Точки А73-А75)

58. Фирмата ќе воспостави политики и постапки кои бараат задржување на документацијата во временски период кој е достатен да им дозволи на оние кои ги спроведуваат постапките на надгледување да го оценат придржувањето на фирмата кон системот на контрола на квалитетот или во подолг период доколку се бара со закон или пропис.

59. Фирмата ќе воспостави политики и постапки кои ќе бараат документација во врска со поплаките и обвинувањата и одговорат во врска со истите.

***

## Примена и друг појаснувачки материјал

### Применување, и усогласување со релевантните барања

*Специфичности што треба да се земат во предвид кај помали фирми*

А1. Овој МСКК не бара да постои усогласеност со барањата кои не се релевантни, на пример во случај на самостоен практичар без вработени. Барањата на овој МСКК како оние за политики и постапки кои се однесуваат на назначување на соодветниот персонал во тимот на ангажманот (види точка 31) за одговорностите за проверка (види точка 33), и за годишната комуникација на резултатите од надгледувањето на партнерите на ангажманот во рамките на фирмата (види точка 53) не се релевантни доколку нема вработени.

**Елементи на ситемот на контрола на квалитет** ( Точка 17)

А2. Генерално, комуницирањето на политиките и постапките за контрола на квалитетот на персоналот на фирмата вклучува опис на политиките и постапките за контрола на квалитетот како и целите за кои се дизајнирани за да ги остварат и пораката дека секој поединец има лична одговорност за квалитетот и дека од него се очекува да ги почитува овие политики и постапки. Охрабрувањето на персоналот да ги искаже своите погледи на или загриженост во врска со прашањата за контрола на квалитет ја признава важноста за добивање на повратни информации во врска со системите за контрола на квалитетот на фирмата.

*Специфичности што треба да се земат во предвид кај помали фирми*

А3. Документирањето и комуникацијата во однос на политики и постапки за помалите фирми може да биде помалку формално и обемно отколку за поголемите фирми.

### Одговорности на лидерите за квалитет во рамките на фирмата

*Промовирање на интерна култура на квалитет* ( Точка 18)

А4. Лидерите на фирмата и примерите кои ги даваат значително влијаат на интерната кулура на фирмата. Промовирањето на квалитативно ориентирана култура зависи од јасни, конзистентни и чести дејствија и пораки од сите нивоа на раководството на фирмата кои ги нагласуваат политиките и постапките на контрола на квалитет на фирмата, и барањата за:

(1) Извршување на работа која е во согласност со професионални стандарди и применливите прописи и законски барања; и

(2) Издавање на извештаи кои се соодветни во околностите.

Таквите дејствија и пораки поттикнуваат култура која признава и наградува високо квалитетна работа. Тие може да бидат соопштени преку семинари за обука, состаноци, формален или неформален дијалог, изјави за мисијата, билтени или

меморандуми. Тие се вклучени во интерната документација и материјалите за обука на фирмата, како и во постапките за оценување на партнерот и вработените така што тие ќе го поддржат и ќе го поткрепат погледот на фирмата за важноста на квалитетот и како, практично, тој да биде постигнат.

A5. Од посебна важност при промовирање на интерна култура заснована на квалитет е потребата лидерите на фирмата да признаат дека деловната стратегија на фирмата е предмет на најважното барање за фирмата да остварува квалитет во сите ангажмани кои ги извршува. Промовирањето на ваква интерна култура вклучува:

(1) Воспоставување на политиките и постапките на фирмата кои го разгледуваат оценувањето на работењето, надоместокот и унапредувањето (вклучувајќи и систем на наградување) на нејзиниот персонал, и се дизајнирани да ја демонстрираат најважната посветеност на фирмата на квалитет;

(2) Распределување на одговорностите на раководството така што комерцијалните надоместоци да не бидат поважни од квалитетот на извршената работа; и

(3) Фирмата посветува доволно ресурси за подобрување, документирање и поддршка на своите политики и постапки за контрола на квалитетот.

*Доделување на оперативна одговорност за системот на контрола на квалитет на фирмата* ( Точка 19)

A6. Достатното и соодветно искуство и способност им овозможува на одговорното лице или лица да ги идентификуваат и разберат прашањата поврзани со контролата на квалитетот и да развијат соодветни политики и постапки. Неопходното овластување им овозможува на лицето или лицата да ги имплементираат тие политики и постапки.

**Соодветни етички барања**

*Усогласеност со релевантните етички барања* ( Точка 20)

A7. Кодексот на МФС ги воспоставува основните принципи за професионална етика кои вклучуваат:

(1) Интегритет;

(2) Објективност;

(3) Професионална компетентност и должно внимание;

(4) Доверливост; и

(5) Професионално однесување.

A8. Дел Б на Кодексот на МФС вклучува концептуален пристап кој треба да се користи во специфични ситуации. Тој дава примери на заштитни мерки кои може да се применат за усогласеност кон основите принципи и исто така дава примери каде нема заштитни мерки за да се елиминира или намали заканата на прифатливо ниво.

A9. Политиките и постапките на фирмата ги нагласуваат основните принципи кои се посебно поттикнати преку:

- лидерството на фирмата,
- образование и обука,
- надгледување и
- процес на справување со неусогласеноста.

Дефиниција на "фирма," "мрежа" и " фирма од мрежата" ( Точки 20-25)

A10. Дефиницијата на "фирма," "мрежа" и "фирма од мрежата" во релевантните етички барања може да се разликува од оние вклучени во овие МРС. На пример, Кодексот на МФС[3] дава дефиниција на "фирма" како:

(i) самостоен практичар, партнерство, корпорација на професионални сметководители;

(ii) ентитет кој ги контролира ваквите страни преку, сопственост, раководење или други средства;и

(iii) ентитет кој е контролиран од ваквите страни преку, сопственост, раководење или други средства.

Кодексот на МФС исто дава упатство во врска со терминот "мрежа" и "фирма од мрежата".

За целите на усогласеност со барањата наведени во точките 20-25, користените дефиниции во соодветните етички барања се применуваат до степенот до кој е неоходно да се интерпретираат тие етички барања.

Писмена конфирмација ( Точка 24)

A11. Писмената конфирмација може да биде во хартиена или во електронска форма. Со добивање на конфирмација и преземање на соодветно дејствие по информација која укажува на непридржување, фирмата ја демонстрира важноста која и ја придава на независноста и го прави прашањето актуелно и впечатливо за нејзиниот персонал.

Закана од фамилијарност ( Точка 25)

A12. Кодексот на МФС ја разгледува фамилијарноста како закана која може да настане со користење на ист поискусен персонал на ангажман за уверување во текот на подолг временски период и заштитните мерки кои може да бидат соодветни за справување со таквата закана.

A13. Утврдување на соодветни критериуми за утврдување на потребата од заштита која вклучува прашања како:

- природата на ангажманот, вклучувајќи го и степенот до кој тој повлекува прашања од јавен интерес; и
- траење на услугата на поискусниот персонал на ангажманот.

Примери на заштита вклучуваат ротирање на поискусниот персонал или барање за проверка на контролата на квалитетот на ангажманот.

A14. Кодексот на МФС признава дека заканата од фамилијарност е особено релевантна во контекстот на ревизии на финансиски извештаи на ентитетите кои котираат на берза. За тие ревизии Кодексот на МФС бара ротирање на партнерот на ангажманот[4] после однапред определен период, вообичаено не подолг од седум години, и обезбедува соодветни стандарди и упатство. Националните барања може да определуваат пократки периоди на ротација.

Специфичности кои треба да се земат предвид кај ревизии во јавен сектор

A15. Независноста на ревизорите во јавниот сектор може да биде заштитена со законски мерки. Меѓутоа закани за независноста може сеуште да постојат без разлика на постоење на заштитни мерки дизајнирани да ја заштитат независноста. Поради тоа, при дизајнирање на политики и постапки во согласност со барањата наведени во точките 20-25, ревизорот во јавниот сектор мора да се грижи доколку има мандат во јавниот сектор и да обрне внимание на сите закани за независноста во тој контекст.

---

[3] Кодексот за етика на професионалните сметководители на МФС

[4] Кодот на МФС, Дефиниции.

A16. Ентитетите кои котираат на берза како што е споменати во точките 25 и A14 не се вообичаени во јавниот сектор. Меѓутоа може да постојат други ентитети во јавниот сектор кои се значителни во однос на нивната големина, комплексност, аспект на јавен интерес и кои следствено имаат широк обем на заинтересирани страни. Поради тоа, може да има случаи кога фирмата ќе одлучи, врз основа на сопствените политики и постапки за контрола на квалитет, дека ентитетот во јавниот сектор е значаен за целите на проширени постапки за контрола на квалитет.

A17. Во јавниот сектор, ревизорите би можеле да бидат назначени во согласност со законските постапки. Како резултат, може да не е возможно стриктно да се спроведе ротација на одговорностите на партнер на ангажманот. Без оглед, за ентитетите во јавниот сектор кои се сметат за значајни, како што е наведено во точка A16, може да е од јавен интерес ревизорските организации на јавниот сектор да дизајнираат политики и постапки, за да се промовира усогласеноста кон духот на ротација на одговорностите на партнер на анажманот.

**Прифаќање и продолжување на односи со клиентот и специфични ангажмани**

*Компетентност, способност и ресурси* ( Точка 26(а))

A18. При разгледување дали фирмата има способност, компетентност, време и ресурси да преземе нов ангажман од нов или постоен клиент, фирмата ги проверува специфичните барања на ангажманот и постојниот партнер и профилот на персоналот на сите релевантни нивоа. Прашањата кои фирмата ги разгледува вклучуваат дали:

- Персоналот на фирмата поседува знаење за релевантните дејности или предметни прашања;
- Персоналот на фирмата има искуство со релевантните регулаторни или барања за известување, или способност ефективно да се здобие со неопходните вештини и знаења;
- Фирмата има доволно персонал со неопходните способности и компетентност;
- Има експерти на располагање, доколку е потребно;
- Поединци кои ги исполнуваат критериумите и барањата за квалификуваност да вршат проверка на контролата на квалитетот на ангажманот се на располагање, каде што е применливо; и
- Фирмата е способна да го комплетира ангажманот во рамките на крајниот рок за известување.

*Интегритет на клиентот* ( Точка 26(в))

A19. Во поглед на интегритетот на клиентот, прашањата кои фирмата ги разгледува вклучуваат, на пример:

- Идентитетот и деловната репутација на главните сопственици, клучното раководство и поврзаните страни на клиентот и тие кои се задолжени за негово управување.
- Природата на работењето на клиентот, вклучувајќи ги неговите деловни практики.
- Информации кои се однесуваат на ставот на главните сопственици на клиентот, клучното раководство и тие кои се задолжени за негово управување, околу прашања како што се агресивното толкување на сметководствени стандарди и опкружувањето на интерната контрола.
- Дали клиентот е агресивен во одржување на хонорарите на фирмата на колку што е можно пониско ниво.
- Индикација за несоодветно ограничување на делокругот на работата.
- Индикација дека клиентот би можел да биде вовлечен во перење на пари или други криминални дејствија.
- Причините за предложеното назначување на фирмата и неназначување на претходната фирма.

- Идентитетот и деловната репутација на поврзаните страни.

Степенот на знаењето кое фирмата ќе го има во поглед на интегритетот на клиентот вообичаено ќе расте во рамките на тековниот однос со тој клиент.

A20. Информации кои ги добива фирмата во врска со такви прашања може да доаѓаат од, на пример:

- Комуникација со сегашни или претходни обезбедувачи на професионални сметководствени услуги на клиентот во согласност со Кодексот на МФС и разговори со трети страни.
- Распрашување на друг персонал на фирмата или трети страни како што се банкари, правни советници и колеги од дејноста.
- Пребарување на релевантни бази на податоци

Продолжување на односот со клиентот ( Точка 27(а))

A21. Одлучувањето дали да се продолжи односот со клиентот вклучува разгледување на значајни прашања кои произлегле за време на тековниот или претходни ангажмани и нивните импликации за продолжувањето на односот. На пример, клиентот може да почнал да го проширува своето деловно работење во област каде фирмата не го поседува неопходното знаење или стручност.

*Повлекување* ( Точка 28)

A22. Политиките и постапките за повлекување од ангажманот или и од ангажманот и од односот со клиентот, разгледуваат прашања кои го вклучуваат следново:

- Разговор со соодветното ниво на раководството на клиентот и оние кои се задолжени за негово управување, за соодветното дејствие кое фирмата може да го преземе врз основа на релевантните факти и околности.
- Доколку фирмата утврди дека е соодветно да се повлече, да се разговара со соодветното ниво на раководството на клиентот и оние кои се задолжени за негово управување, за повлекувањето од ангажманот или и од ангажманот и од односот со клиентот и причините за повлекувањето.
- Да се земе предвид дали постои професионално, регулаторно или законско барање фирмата да остане или фирмата да ги извести регулаторните власти за повлекувањето од ангажманот или и од ангажманот и од односот со клиентот, заедно со причините за повлекувањето.
- Документирање на значајни прашања, консултации, заклучоци и основите за заклучоците.

*Специфичности кои треба да се земат предвид кај ревизии во јавен сектор* ( Точки 26-28)

A23. Во јавниот сектор, ревизорите би можеле да бидат назначени во согласност со законските постапки. Според тоа, може да не се применуваат разгледувањата за прифаќање и продолжување на односи со клиенти и специфични ангажмани, како што се поставени во точките 26-28 и А18-А22.Сепак, дизајнирањето на политики и постапки како што е опишано подоле може да даде корисни информации за ревизорите во јавниот сектор при вршење на оцена на ризикот и при извршување на одговорностите во врска со известувањето.

**Човечки ресурси** ( Точка 29)

A24. Прашања во врска со персоналот кои се однесуваат на политиките и постапките на фирмата поврзани со човечки ресурси, вклучуваат на пример:

- Регрутирање;
- Оценка на работењето;
- Способности, вклучувајки време на извршување на ангажманот;
- Компетентност;
- Развој во кариерата;

- Унапредување;
- Надоместок; и
- Проценка на потребите на персоналот.

Ефикасен процес на регрутирање во фирмата вклучува постапки кои и помагаат на фирмата да избере поединци со интегритет и со капацитет да развијат способности и компетентност коишто се неопходни за извршување на работата на фирмата.

A25. Способностите и компетентноста се развиваат преку различни методи вклучувајќи го следново:

- Професионално обрзование.
- Континуиран професионален развој, вклучувајќи обука.
- Работно искуство.
- Подучување од страна на поискусниот персонал, на пример, на други членови на тимот на ангажманот.
- Подучување во врска со независноста на персоналот кој треба да биде независен.

A26. Постојаната компетентност на персоналот на фирмата зависи во значајна мера од соодветното ниво на континуиран професионален развој, за персоналот да го одржува нивното знаење и способности. Ефикасните политики и постапки ја нагласуваат потребата за континуирана обука на сите нивоа на персонал на фирмата и ги обезбедуваат неопходните ресурси за обука и помош за да му се овозможи на персоналот да ги развива и одржува бараните способности и компетентност.

A27. Кога нема на располагање интерни технички ресурси и ресурси за обука, или заради било која друга причина, фирмата може да користи соодветно квалификувано надворешно лице за таа цел.

A28. Постапките на фирмата за оценка на работењето, за надоместок и унапредување, даваат должно признание и награда за развојот и одржувањето на компетентноста и посветеноста на етичките принципи. Чекори кои фирмата може да ги превземе при развој и одржувањето на компетентноста и посветеноста на етичките принципи вклучуваат:

- Формирање на свесност на персоналот за очекувањата на фирмата, во поглед на работењето и етичките принципи;
- Обезбедување на оценка на персоналот, и советување за работењето, напредокот и развојот во кариерата; и
- Помош на персоналот да разбере дека унапредување на позиции со поголема одговорност зависи, покрај другото, од квалитетот на работењето и придржувањето кон етичките принципи и дека непридржувањето кон политиките и постапките на фирмата може да резултира во дисциплинска мерка.

*Специфичности што треба да се земат во предвид кај помали фирми*

A29. Големината и околностите на фирмата ќе влијаат на структурата на процесот на оценување на работењето на фирмата. Помалите фирми, посебно, може да употребуваат помалку формални методи на оценка на работењето на нивниот персонал.

*Назначување на тимови на ангажманот*

Партнери на ангажманот ( Точка 30)

A30. Политиките и постапките вклучуваат системи на надгледување на степенот на ангажираност и расположивоста на партнерите на ангажманот, за да им се овозможи на овие поединци да имаат достатно време за соодветно да ги исполнат своите одговорности.

Тимови на ангажманот ( Точка 31)

А31. Назначување на тимови на ангажманот на фирмата како и определувањето на потребното ниво на надзор, го вклучува, на пример, следново:

- Разбирање на и практично искуство со ангажмани од слична природа и сложеност преку соодветна обука и учество.
- Разбирање на професионалните стандарди и регулаторните и законските барања.
- Соодветно техничко знаење, вклучувајќи познавање на релевантна информациона технологија.
- Познавање на релевантните дејности во кои работат клиентите.
- Способност да применува професионално расудување.
- Разбирање на политиките и постапките на фирмата за контрола на квалитетот.

**Извршување на ангажманот**

*Конзистентност во квалитетот на извршување на ангажманот* ( Точка 32(а))

А32. Фирмата преку нејзините политики и постапки настојува да воспостави конзистентност во квалитетот на извршување на ангажманот. Ова често се постигнува преку пишани или електронски прирачници, софтверски алатки или други форми на стандардизирана документација и упатства за дејноста или за специфични предметни прашања. Разгледаните прашања го вклучуваат следново:

- Како тимовите на ангажманот се информираат за ангажманот за да стекнат разбирање за целите на нивната работа.
- Процеси за придржување кон применливи стандарди за ангажманот.
- Процеси на надгледување на ангажманот, обука и подучување на персоналот.
- Методи на проверка на извршената работа, направените значајни расудувања и формата на извештајот кој треба да биде издаден.
- Соодветна документација за извршената работа и временскиот распоред и обемот на проверката.
- Процеси за ажурирање на сите политики и постапки

А33. Соодветна тимска работа и обука се неопходни за да им се помогне на понеискусните членови на тимот на ангажманот јасно да ги разбираат целите на доделената работа.

*Надзор* ( Точка 32(б))

А34. Надзорот го вклучува следново:

- Надгледување како напредува ангажманот.
- Разгледување на способностите и компетентноста на поедини членови на тимот на ангажманот, дали тие имаат доволно време да ја спроведуваат својата работа, дали ги разбираат нивните инструкции и дали работата е извршена во согласност со планираниот пристап кон ангажманот.
- Разгледување на значајни прашања кои произлегуваат во текот на ангажманот, разгледувајќи го нивното значење и соодветно модифицрање на планираниот пристап.
- Идентификување на прашања за консултација или разгледување од поискусните членови на тимот на ангажманот во текот на ангажманот.

*Проверка* ( Точка 32(с))

А35. Проверката се состои од разгледување дали:

- Работата била извршена во согласност со професионални стандарди и регулаторни и законски барања;
- Значајните прашања биле покренати за понатамошно разгледување;
- Биле направени соодветни консултации и дали заклучоците како резултат на тоа биле документирани и имплементирани;

- Постои потреба да се ревидира природата, временскиот распоред и обемот на извршената работа;
- Извршената работа ги поткрепува постигнатите заклучоци и е соодветно документирана;
- Прибавените докази се достатни и соодветни за да се поткрепи извештајот; и
- Целите на постапките на ангажманот се постигнати.

*Консултација* ( Точка 34)

A36. Консултацијата вклучува дискусија, на соодветно професионално ниво, со поединци во рамките на фирмата или надвор од неа кои имаат специјализирана стручност да решаваат тешко или спорно прашање.

A37. Консултацијата користи соодветни ресурси за истражување како и заедничкото искуство и техничката стручност на фирмата. Консултацијата помага да се промовира квалитет и да се подобри примената на професионалното расудување. Соодветното признавање на консултацијата во политиките и постапки на фирмата помага да се промовира култура во која консултацијата се признава како силна страна и го охрабрува персоналот да се консултира за тешки и спорни прашања.

A38. Ефективна консултација во врска со значајни технички, етички и други прашања, искуство во рамките на фирмата (или каде што е применливо, надвор од фирмата) е остварлива доколку на тие што се консултирани:

- им се дадени сите релеванти информации кои ќе им овозможат да дадат информиран совет; и
- имаат соодветно знаење, сениорност и искуство,

и заклучоците кои се резултат на консултацијата се соодветно документирани и имплементирани.

A39. Документацијата за консултации со други професионалци кои вклучуваат тешки или спорни прашања е достатно комплетна и детална за да овозможи разбирање на:

- Прашањето за кое била побарана консултација; и
- Резултатите од консултацијата, вклучувајќи какви било преземени одлуки, основата за тие одлуки и како истите биле имплементирани.

*Специфичности што треба да се земат предвид кај помали фирми*

A40. Фирмата која има потреба да се консултира екстерно, на пример, фирма без соодветни внатрешни ресурси, може да користи советодавни услуги обезбедени од:

- други фирми;
- професионални и регулаторни тела, или
- комерцијални организации кои обезбедуваат релевантни услуги на контрола на квалитетот.

Пред да се договорат такви услуги, фирмата разгледува дали надворешниот обезбедувач е соодветно квалификуван за таа цел.

*Проверка на контролата на квалитетот на ангажманот*

Критериуми за проверка на контролата на квалитетот на ангажманот ( Точка 35(б))

A41. Критериуми кои фирмата ги разгледува кога утврдува кои ангажмани, покрај ревизии на финансиски извештаи на ентитети кои котираат на берза, треба да бидат предмет на проверка на контролата на квалитетот на ангажманот може да вклучи, на пример:

- Природата на ангажманот вклучувајќи го степенот до кој тој вклучува прашање од јавен интерес;

- Идентификација на невообичаени околности или ризици во ангажман или група на ангажмани;
- Дали законите или прописите бараат проверка на контролата на квалитетот на ангажманот.

Природа, временски распоред и обем на проверката на контролата на квалитетот на ангажманот ( Точки 36-37)

A42. Извештајот за ангажманот не се издава се додека не се заврши проверката на контрола на квалитет на ангажманот. Меѓутоа, документацијата во врска со проверките на контролата на квалитет може да биде комплетирана по датумот на издавање на извештајот.

A43. Спроведувањето на проверката на контролата на квалитетот на ангажманот на навремена основа во соодветни фази во текот на ангажманот, овозможува значајните прашања да може веднаш да бидат разрешени на задоволство на проверувачот на или пред датумот на издавање на извештајот.

A44. Обемот на проверката зависи од сложеноста на ангажманот, дали ентитетот котира на берза и ризикот дека извештајот може да не биде соодветен во околностите. Проверката не ги намалува одговорностите на партнерот на ангажманот.

Проверка на контролата на квалитетот на ангажманот на ентитети кои котираат на берза ( Точка 38)

A45. Други прашања кои се релевантни при оцена на значајните расудувања направени од тимот на ангажманот кои може да се земат предвид при проверката на контролата на квалитетот на ангажманот за ревизија на финансиски извештаи на ентитетот што котира на берза вклучува:

- Значајни ризици идентификувани во текот на ангажманот и како е одговорено на тие ризици.
- Направените расудувања, посебно во однос на материјалноста и значајните ризици.
- Значајноста и карактерот на корегираните и некорегираните погрешни прикажувања идентификувани во текот на ангажманот.
- Прашања кои треба да му бидат соопштени на раководството и на оние кои се задолжени за управување и, каде што е применливо, на други страни како што се регулаторните тела.

Овие други прашања, во зависност од околностите истотака може да бидат применливи при проверка на контролата на квалитетот на ангажманите за ревизија на финансиски извештаи на други ентитети како и проверки на финансиските извештаи и останати ангажмани за уверување и поврзани услуги.

*Специфичности кои треба да се земат предвид кај ревизии во јавен сектор*

A46. Иако не се сметаат за ентитети кои котираат на берза, како што се опишани во точка A16, одредени ентитети во јавниот сектор може да се доволно значајни за да има потреба од извршување на проверка на контролата на квалитетот на ангажманот.

*Критериуми за квалификуваност на проверувачите на контролата на квалитетот на ангажманот*

Достатна и соодветна техничка стручност, искуство и овластување ( Точка 39(а))

A47. Од околностите на ангажманот ќе зависи што се подразбира под достатно соодветна техничка стручност, искуство и овластување. На пример. проверувачот на контролата на квалитетот на ангажманот за ревизија на финансиски извештаи на ентитет кој котира на берза е поединец со достатно и соодветно искуство и овластување да дејствува како партнер на ангажман на ревизии на финансиски извештаи на ентитети кои котираат на берза.

Консултација со проверувачот на контролата на квалитетот на ангажманот ( Точка 39(б))

A48. Партнерот на ангажманот може да го консултира проверувачот на контролата на квалитетот на ангажманот за време на ангажманот, на пример, да утврди дека расудувањето направено од страна на партнерот на ангажманот ќе биде прифатливо за проверувачот на контролата на квалитет на ангажманот. Ваквите консултации овозможуваат да се избегнат разлики во мислења во подоцнежна фаза на ангажманот и не мора да ја компромитира подобноста на проверувачот на контролата на квалитетот на ангажманот да ја изврши улогата. Кога природата и обемот на консултациите ќе станат значајни, тимот на ангажманот и проверувачот водат сметка да се одржи објективноста на проверувачот. Кога ова не е можно, се назначува друг поединец во рамките на фирмата или соодветно квалификувано надворешно лице да ја преземат улогата или на проверувач на контролата на квалитетот на ангажманот или на лицето кое ќе биде консултирано во врска со ангажманот.

Објективност на проверувачот на контролата на квалитетот на ангажманот. ( Точка 40)

A49. Од фирмата се бара да воспостави политики и постапки кои се дизајнирани да ја одржуваат објективноста на проверувачот на контролата на квалитетот на ангажманот.Соодветно, ваквите политики и постапки овозможуваат проверувачот на контрола на квалитет на ангажманот:

- Каде е применливо, не е избран од партнерот на ангажманот;
- Не учествува на друг начин во ангажманот во текот на проверката;
- Не донесува одлуки за тимот на ангажманот; и
- Не е предмет на други разгледувања кои би ја загрозувале објективноста на проверувачот.

*Специфичности што треба да се земат предвид кај помали фирми*

A50. Во случај на фирми со неколку партнери, може да не е практично партнерот на ангажманот да не биде вклучен во изборот на проверувач на контрола на квалитет на ангажманот. Може да се склучи договор со соодветно квалификувани надворешни лица кога самостојни практичари или помали фирми идентификуваат ангажмани кои бараат проверки на контролата на квалитетот на ангажманот. Алтернативно, некои самостојни практичари или помали фирми може да сакаат да користат други фирми за да се олеснат проверките на контролата на квалитетот на ангажманот. Кога фирмата склучува договор со соодветно квалификувани надворешни лица, фирмата ги следи барањата и упатството во точките 39-41 и упатството во точките А47-А48 кои се применливи.

Специфичности кои треба да се земат предвид кај ревизии во јавен сектор

A51. Во јавниот сектор, законски назначениот ревизор (на пример, главен ревизор), или друго соодветно квалификувано лице назначено во име на главниот ревизор) може да врши улога еквивалентна на онаа на партнер на ангажманот со севкупна одговорност за ревизии во јавниот сектор. Во ваквов случај, каде е применливо, изборот на ангажманот за проверка на контролата на квалитетот на ангажманот ја зема предвид потребата од независност од ревидираниот ентитет како и можноста на проверката на контролата на квалитет на ангажманот да даде објетивна оцена.

*Разлики во мислење* ( Точка 43)

A52. Ефективните постапки поттикнуваат идентификување на разлики во мислење во рана фаза, обезбедуваат јасни упатства во врска со последователните чекори кои ќе треба да се преземат и бараат документирање на решението за разликите и на имплементацијата на постигнатите заклучоци.

A53. Постапки за разрешување на тие разлики, може да вклучуваат консултирање со друг практичар или фирма, или професионално или регулаторно тело.

*Документирање на ангажманот*

Комплетирање на целината на финалните досиеја на ангажманот( Точка 45)

А54. Законите или прописите може да пропишат рокови во кои треба да се доврши целината на финалните досиеја на ангажманот. Онаму каде такви рокови не се пропишани, точка 45 бара фирмата да воспостави временски рокови кои ја рефлектираат потребата за навремено комплетирање на целината на финалните досиеја на ангажманот. Во случај на ревизија, на пример, таков рок вообичаено не е подолг од 60 дена од датумот на извештајот од ревизијата.

А55. Онаму каде два или повеќе извештаи се издаваат во врска со исти предметни информации на ентитетот, политиките и постапки на фирмата кои се однесуваат на роковите на довршување на целината на финални досиеја го третираат секој извештај како да се работи за посебен ангажман. Ова може да биде случај, на пример, кога фирмата издава ревизорски извештај за составниот дел, за целите на консолидација на групацијата и последователен датум, ревизорски извештај за истите финански извештаи за потребите на законска ревизија.

*Доверливост, безбедно чување, интегритет, достапност и повторно пронаоѓање на документацијата на ангажманот ( Точка 46)*

А56. Релевантните етички барања воспоставуваат обврска за персоналот на фирмата цело време да внимаваат на доверливост на информациите содржани во документацјата на ангажманот, освен доколку клентот не дал посебно овластување за објавување на информациите или постои законска или професионална обврска тоа да го стори. Одредени закони и прописи може да наметнат дополнителни обврски за персоналот на фирмата во врска со доверливоста, посебно кога станува збор за лични податоци.

А57. Без разлика дали документацијата на ангажманот е на хартија, електронска форма или друг медиум, интегритетот, достапноста или повторното пронаоѓање на податоците кое ги содржи, може да бидат компромитирани доколку документацијата може да се менува, додава или брише без знаење на фирмата или ако истата може трајно да биде изгубена или оштетена. Соодветно, фирмата дизајнира и имплементира контроли за да спречи, неовластена промена или губење на документација на ангажманот, кои може да вклучат:

- Овозможување на утврдување на тоа кога и од кого документацијата на ангажманот била создадена, променета или проверена;
- заштита на интегритетот на информациите во сите степени на ангажманот, посебно, доколку информацијата се дели со тимот на ангажманот или се пренесува на други страни, преку интернет;
- спречи неовластени промени на документацијата на ангажманот; и
- кога е неопходно, заради правилно извршување на нивните одговорности да дозволи пристап на документацјата на ангажманот на тимот на ангажманот или други овластени страни.

А58. Контроли кои фирмата ги дизајнира и имплементира за да се задржи доверливоста, безбедно чување, интегритет, достапност и повторно пронаоѓање на документацијата на ангажманот, може да вклучат:

- користење на лозинки помеѓу членовите на тимот на ангажманот како би се ограничил пристап до документацијата на ангажманот во електронска форма само за овластени корисници.
- Соодветна постапка за сигурносна копија на електронската документација на ангажманот во сите степени во текот на ангажманот.
- Постапки за правилна дистрибуција на документацијата на ангажманот на членовите на тимот на почетокот на ангажманот, нејзина обработка во текот на ангажманот и средување на крајот на ангажманот.
- Постапки за ограничување на пристап, правилно дистрибуирање и доверливо чување на траен запис на документацијата на ангажманот.

А59. Изворната документација, може од практични причини да се скенира заради вклучување во досието на ангажманот. Во тој случај, фирмата води соодветна

постапка дизајнирана да го одржи интегритетот, достапноста, повторното пронаоѓање на документацијата барајќи од тимот:

- Да генерира скенирани копии кои ја рефлектираат севкупната содржина на оригиналната хартиена документација, вклучително рачни потписи, поврзување и забелешки;
- Интегрирање на скенираните копии во досието на ангажманот, вклучително, нумерирање, потпишување на скенираните копии, таму каде е потребно; и
- Овозможување, скенираните копии, каде е потребно, да бидат повторно пронајдени и испринтани.

Може да има законски, регулаторни и други причини за фирмата да ги задржи изворните хартиени документи, кои биле скенирани.

Задржување на документацијата на ангажманот ( Точка 47)

A60. Потребите на фирмата за задржување на документацијата на ангажманот, како и периодот на задржување ќе зависи од природата на ангажманот и околносите на фирмата, на пример, дали документацијата на ангажманот треба да обезбеди доказ по прашања од трајна важност за идните ангажмани. Периодот на задржување на документацијата може да зависи и од други фактори, како што дали локалните закони или прописи пропишуваат одредени периоди за задржување на одредени видови на ангажман или постојат некои општоприфатени периоди на задржување согласно законската регулатива, кога не постојат посебни законодавни или регулативни барања.

A61. Во специфичните случаи на ревизорски ангажмани, перидот на чување вообичаено не е пократок од пет годни од датумот на ревизорскиот извештај, или доколку е покасно датумот на ревизорскиот извештај на групацијата.

A62. Постапки која фирмата ги усвојува за чување на документацијата на ангажманот вклучуваат оние кои овозможуваат барањата од точка 47 да бидат исполнети во периодот на задржување, на пример:

- Овозможуваат повторно пронаоѓање и пристап до документацијата на ангажманот во периодот на задржување, посебно во случај на докуменација во елктронска форма бидејќи со текот на врмето, односната технологија може да достигне повисок степен на развој или да се промени;
- Овозможат, онаму каде е неопходно, запис за промените направени на документацијата на ангажманот откако досиејата на ангажманот се комплетирани;и
- Овозможуваат на овластени надворешни страни пристап и проверка на одредена документација на ангажманот заради контрола на квалитет или други цели.

Сопственост на документацијата на ангажманот

A63. Освен доколку не е поинаку одредено со законот или регулативата, документацијата на ангажманот е во сопственост на фирмата. Фирмата може по свое видување, да овозможи клиентот да добие пристап на дел или извадок од документацијата на ангажманот, под услов да ваквото обелоденување не ја намали вредноста на извршената работа или во случај на ангажман на уверување, независноста на фирмата или нејзиниот персонал.

**Надгледување**

*Надгледување на политики и постапки на контрола на квалитет на фирмата* ( Точка 48)

A64. Целта на надгледувањето на усогласеноста со политиките и постапките за контрола на квалитетот е да обезбеди оценка:

- На усогласеноста со професионалните стандарди и законските и регулаторните барања;
- Дали системот на контрола на квалитет бил соодветно дизајниран и ефективно имплементиран; и

- Дали политиките и постапките на фирмата за контрола на квалитетот биле соодветно применети за да извештаите кои ги издала фирмата или партнерите на ангажманот, бидат соодветни во околностите.

A65. Постојано разгледување и оценка на системот за контрола на квалитет во фирмата, ги вклучуваат следните прашања:

- Анализа на:
  - Новите случувања во професионалните стандарди и регулаторните и законските барања и како тие се одразуваат на политиките и постапките на фирмата каде што е соодветно;
  - Писмена конфирмација за придржување кон политиките и постапките за независност;
  - Континуиран професионален развој, вклучувајќи обука; и
  - Одлуки кои се однесуваат на прифаќање и продолжување на односи со клиентот и специфични ангажмани.
- Определување на корективни дејствија кои треба да се преземат и подобрувања кои треба да се направат во системот, вклучувајќи и нивно рефлектирање во политиките и постапките на фирмата кои се однесуваат на образование и обука.
  - Информирање на соодветниот персонал во фирмата за идентификуваните слабости во системот, во нивото на разбирање на системот или во придржувањето кон истиот.
  - Последователно надгледување од страна на соодветен персонал на фирмата за да веднаш се направат неопходните модификации во политиките и постапките за контрола на квалитетот.

A66. Политиките и постапките во врска со циклусот на инспекција, може на пример, да утврди циклус кој трае три години. Начинот на кој циклусот на инспекција е организиран, вклучувајќи го и временскиот распоред на изборот на поединечни ангажмани, зависи од многу фактори, вклучувајќи ги следните:

- Големината на фирмата.
- Бројот и географската локација на канцелариите.
- Резултатите од претходните постапки на надгледување.
- Степенот на овластување кој го имаат персоналот и канцелариите (на пример дали поединечни канцеларии се овластени да спроведуваат нивни сопствени инспекции или дали само главната канцеларија може нив да ги спроведува).
- Природата и сложеноста на практиката и организацијата на фирмата.
- Ризиците поврзани со клиентите на фирмата и специфичните ангажмани.

A67. Процесот на инспекција вклучува избор на поединечни ангажмани, од кои некои може да бидат избрани без предходно известување на тимот на ангажманот. Оние кои ја вршат инспекцијата на ангажманите не се вклучени во извршување на ангажманот или во проверката на контролата на квалитетот на ангажманот. При утврдувањето на делокругот на инспекциите, фирмата може да го земе предвид делокругот или заклучоците на независна надворешна програма за инспекција. Сепак, независна надворешна програма за инспекција не дејствува како замена за сопствената интерна програма на фирмата за следење.

*Специфичности што треба да се земат предвид кај помали фирми*

A68. Во случај на помали фирми, постапките за надгледување може да бидат извршени од страна на поединци кои се одговорни за дизајнот и имплементацијата на политиките и постапките на контрола на квалитет на фирмата, или кои може да бидат инволвирани во извршувањето на проверката на контролата на квалитетот на ангажманот. Фирмите со ограничен број на лица може ќе сакаат да користат соодветно квалификувано надворешно лице или друга фирма да спроведува инспекција на ангажмани и други постапки на надгледување. Алтернативно, тие може да сакаат да воспостават аранжмани за делење на ресурсите со други соодветни организации за да се олеснат активностите на надгледувањето

*Известување за недостатоците* ( Точка 50)

A69. Известувањето на поединци покрај релевантните партнери на ангажманот за идентификуваните недостатоци вообичаено не вклучува идентификација на специфичните ангажмани за кои станува збор, иако може да има случаи кога таква идентификација е неопходна за правилно исполнување на одговорностите на поединците кои не се партнери на ангажманот.

*Поплаки и обвинувања*
Извор на поплаки и обвинувања ( Точка 55)

A70. Поплаките и обвинувањата (кои не ги вклучуваат оние кои се јасно несериозни) може да потекнуваат од внатре или надвор од фирмата. Тие може да бидат направени од персоналот на фирмата, клиенти или трети страни. Тие може да бидат применети од членовите на тимот на ангажманот или друг персонал на фирмата.

Политики и постапки за истражување ( Точка 56)

A71. Политики и постапки воспоставени за истражување на поплаките и обвринувањата, може да вклучуваат на пример, партнерот кој ја надгледува да:

- Има достатно и соодветно искуство,
- Има овластување во рамките а фирмата, и
- Не е вклучен на друг начин во ангажманот.

Партнерот кој го надгледува истражувањето може да користи правен совет, по потреба.

Специфичности што треба да се земат предвид кај помали фирми

A72. Може да не е применливо, во случај на фирми со неколку партенри, партнерот кој го надгледува истражувањето да не е вклучен во ангажманот. Овие помали фирми и самостојни практичари може да ги користат услугите на погодно квалификувано надворешно лице или друга фирма за спроведување на истражувањето во поплаките и обвинувањата.

**Документирање на системот на контрола на квалитет** ( Точка 57)

A73. Формата и содржината на документацијата која го докажува функционирањето на секој од елементите на системот на контрола на квалитетот зависи од расудувањето, и зависи од многу фактори, вклучително:

- Големината на фирмата и бројот на канцелариите.
- Природата и сложеноста на практиката и организацијата на фирмата.

На пример, големи фирми може да користат електронска база на податоци за документирање на прашања како што се конфирмации за независноста, оценување на извршувањето и резултатите од инспекциите при следењето.

A74. Соодветната документација која се однесува на надгледувањето, на пример:

(1) Ги воспоставува постапките на надгледување вклучувајќи ги постапките за избор на комплетираните ангажмани кои ќе бидат предмет на инспекција.
(2) Ја евидентира оценката:
   i. За придржување кон професионалните стандарди и регулаторните и законските барања.
   ii. Дали системот на контрола на квалитетот бил соодветно дизајниран и ефективно имплементиран.
   iii. Дали политиките и постапките на фирмата за контрола на квалитетот биле соодветно применувани, така што извештаите кои се издадени од фирмата или партнерите на ангажманот да бидат соодветни во околностите.
(3) Ги идентификува забележаните недостатоци, го оценува нивниот ефект и ги поставува основите за утврдување дали и кое понатамошно дејствие е неопходно.

*Специфичности што треба да се земат предвид кај помали фирми*

A75. Помалите фирми може да користат помалку формални методи како што се белешки, листи за проверка и формулари.

# МЕЃУНАРОДЕН СТАНДАРД ЗА РЕВИЗИЈА 200

# ОПШТИ ЦЕЛИ НА НЕЗАВИСНИОТ РЕВИЗОР И ИЗВРШУВАЊЕ НА РЕВИЗИЈАТА СОГЛАСНО СО МЕЃУНАРОДНИТЕ СТАНДАРДИ ЗА РЕВИЗИЈА

(Стапува во сила за ревизии на финансиски извештаи за периоди кои почнуваат на или по 15 декември 2009 година)

## СОДРЖИНА


| | Точка |
|---|---|
| **Вовед** | |
| Делокруг на овој МСР | 1-2 |
| Ревизија на финансиски извештаи | 3-9 |
| Датум на стапување во сила | 10 |
| **Општи цели на ревизорот** | 11-12 |
| **Дефиниции** | 13 |
| **Барања** | |
| Етички барања кои се однесуваат на ревизијата на финансиски извештаи | 14 |
| Професионален скептицизам | 15 |
| Професионално расудување | 16 |
| Достатни соодветни ревизорски докази и ревизорски ризик | 17 |
| Извршување на ревизијата во согласност со МСР | 18–24 |
| **Примена и друг објаснувачки материјал** | |
| Ревизија на финансиски извештаи | A1–A13 |
| Етички барања кои се однесуваат на ревизијата на финансиски извештаи | A14–A17 |
| Професионален скептицизам | A18–A22 |
| Професионално расудување | A23–A27 |
| Достатни соодветни ревизорски докази и ревизорски ризик | A28–A52 |
| Извршување на ревизијата во согласност со МСР | A53–A76 |

ОПШТИ ЦЕЛИ НА НЕЗАВИСНИОТ РЕВИЗОР И ИЗВРШУВАЊЕ НА РЕВИЗИЈАТА СОГЛАСНО СО МЕЃУНАРОДНИТЕ СТАНДАРДИ ЗА РЕВИЗИЈА

## Вовед

### Делокруг на овој МСР

1. Овој меѓународен стандард за ревизија (МСР) се однесува на општите одговорности на ревизорот при извршување на ревизија на финансиски извештаи во согласност со МСР. Посебно, ги воспоставува општите цели на независниот ревизор, и ја објаснува природата и делокругот на ревизијата дизајнирана да му овозможи на независниот ревизор да ги исполни тие цели. Исто така, го објаснува делокругот, овластувањето и структурата на МСР, и вклучува барања кои ги воспоставуваат главните одговорности на независниот ревизор применливи во сите ревизии, вклучувајќи ја и обврската за усогласеност со МСР. За независниот ревизор во понатамошниот текст се користи терминологијата "ревизорот".

2. МСР се напишани во контекстот на ревизија на финансиски извештаи од страна на ревизорот. Тие треба да се прилагодат според потребите во случаи кога се применуваат на ревизии на други историски финансиски информации. МСР не се однесуваат на одговорностите на ревизорот кои може да постојат во регулативата, прописите или на друго место во врска со, на пример, јавната понудата на хартии од вредност. Таквите одговорности може да се разликуваат од оние воспоставени во МСР. Според тоа, иако ревизорот може да најде аспекти од МСР корисни во такви случаи, одговорноста на ревизорот е да осигура усогласеност со сите релевантни законски, регулативни или професионални обврски.

### Ревизија на финансиски извештаи

3. Целта на ревизијата е да го зголеми степенот на доверба во финансиските извештаи од страна на корисниците за кој се тие наменети. Ова се постигнува со изразување на мислење од страна на ревизорот за тоа дали финансиските извештаи се подготвени, во сите материјални аспекти, во согласност со применливата рамка за финансиско известување. Во случај на рамки со најопшта намена, тоа мислење се однесува на тоа дали финансиските извештаи се презентирани објективно, во сите материјални аспекти, или дали даваат вистинска и објективна слика во согласност со рамката. Ревизијата извршена во согласност со МСР и релевантните етички барања му овозможува на ревизорот да го формира тоа мислење. (Точка А1)

4. Финансиските извештаи кој се предмет на ревизија се оние извештаи на ентитетот, подготвени од страна на раководството на ентитетот под надзор на оние кои се задолжени за управување. МСР не наметнуваат одговорности на раководството или на оние кои се задолжени за управување и не ги отфрлаат законите и прописите кои ги регулираат нивните одговорности. Сепак, ревизијата во согласност со МСР е извршена под претпоставка дека раководството и, каде што е соодветно, оние кои се задолжени за управување, признаваат одредени одговорности коишто се основни за извршување на ревизијата. Ревизијата на финансиски извештаи не го ослободува раководството или оние кои се задолжени за управување од нивните одговорности. (точка А2-А11)

5. Како основа на ревизорското мислење, МСР бараат ревизорот да стекне разумно уверување за тоа дали финансиските извештаи замени како целина се ослободени од материјални погрешни прикажувања, било поради измама или поради грешка. Разумно уверување е високо ниво на уверување. Тоа се стекнува кога ревизорот прибавил достатни соодветни ревизорски докази да го намали ревизорскиот ризик (тоа е, ризикот дека ревизорот ќе изрази несоодветно мислење кога финансиските извештаи се материјално погрешно прикажани) на прифатливо ниско ниво. Сепак, разумното уверување не е апсолутно ниво на уверување, бидејќи постојат инхерентни ограничувања за ревизијата коишто резултираат во најголем дел од ревизорските докази врз основа на коишто ревизорот ги извлекува заклучоците и го базира ревизорското мислење коешто повеќе е убедливо отколку заклучувачко. (точка А28-А52)

ОПШТИ ЦЕЛИ НА НЕЗАВИСНИОТ РЕВИЗОР И ИЗВРШУВАЊЕ НА РЕВИЗИЈАТА СОГЛАСНО СО МЕЃУНАРОДНИТЕ СТАНДАРДИ ЗА РЕВИЗИЈА

6. Концептот на материјалност се применува од страна на ревизорот и во планирањето и при извршување на ревизијата, и при оценување на ефектот од идентификуваните погрешни прикажувања врз ревизијата и од некорегираните погрешни прикажувања, доколку има, врз финансиските извештаи[1]. Во главно, погрешните прикажувања, вклучително и пропустите, се сметаат за материјални ако, поединечно или збирно, разумно се очекува да влијаат на економските одлуки на корисниците донесени врз основа на финансиските извештаи. Одлучувањето во врска со материјалноста се прави во однос на околностите на окружувањето, и е под влијание на перцепцијата на ревизорот за потребите од финансиски информации на корисниците на финансиските извештаи, и големината или природата на погрешното прикажување, или комбинација на двете. Ревизорското мислење се однесува на финансиските извештаи земени како целина и затоа ревизорот не е одговорен за откривањето на погрешни прикажувања кои не се материјални за финансиските извештаи земени како целина.

7. МСР содржат цели, барања и примена и друг објаснувачки материјал кои се дизајнирани да му помогнат на ревизорот во стекнување на разумно уверување. МСР бараат ревизорот да применува професионално расудување и да одржува професионален скептицизам во текот на планирањето и извршувањето на ревизијата и, меѓу другото:

- Да ги идентификува и да ги процени ризиците од материјално погрешно прикажување, било поради измама или поради грешка, врз основа на разбирање за ентитетот и неговото окружување, вклучувајќи ги и интерните контроли на ентитетот.
- Да прибави достатни соодветни ревизорски докази за тоа дали постојат материјални погрешни прикажувања, преку дизајнирање и спроведување на соодветни одговори на проценетите ризици.
- Да формира мислење за финансиските извештаи врз основа на заклучоците донесени од стекнатите ревизорски докази.

8. Формата на мислењето изразено од страна на ревизорот ќе зависи од применливата рамка за финансиско известување и сите применливи закони и прописи. (точка А12-А13)

9. Ревизорот може да има одредени други обврски за комуникација и известување кон корисниците, раководството, оние кои се задолжени за управување, или странки надвор од ентитетот, во врска со прашања кои произлегуваат од ревизијата. Тие може да бидат воспоставени од страна на МСР или од страна на применлив закон или пропис[2].

**Датум на стапување во сила**

10. Овој МСР стапува за ревизии на финансиски извештаи за периоди кои почнуваат на или по 15 декември 2009 година.

## Општи цели на ревизорот

11. При извршување на ревизија на финансиски извештаи, општите цели на ревизорот се:

а) Да стекне разумно уверување за тоа дали финансиските извештаи земени како целина се ослободени од материјални погрешни прикажувања, било поради измама или поради грешка, со тоа овозможувајќи му на ревизорот да изрази мислење дали

[1] МСР 320 "Материјалност во планирање и извршување на ревизијата" и МСР 450 "Оценка на погрешните презентирања идентификувани во текот на ревизијата"

[2] Погледнете го, на пример, МСР 260, "Комуницирање со оние кои се задолжени за управувањето;" и точка 43 од МСР 240, "Одговорности на ревизорот поврзани со измамата во ревизијата на финансиски извештаи."

финансиските извештаи се подготвени, во сите материјални аспекти, во согласност со применливата рамка за финансиско известување; и

б) Да известува за финансиските извештаи, и да комуницира како што се бара со МСР, во согласност со ревизорските наоди.

12. Во сите случаи кога не може да се стекне разумно уверување и во околностите кога мислењето со резерва во ревизорскиот извештај не е доволно за целите на известување до корисниците за кој се наменети финансиските извештаи, МСР бараат ревизорот да се воздржи од давање на мислење или да се повлече (или откаже)[3] од ангажманот, онаму каде што повлекувањето е можно според применливиот закон или пропис.

## Дефиниции

13. За целите на МСР, следните поими го имаат значењето дадено подолу:

а) Применлива рамка за финансиско известување – Рамката за финансиско известување која е прифатена од страна на раководството и, каде што е соодветно, од оние кои се задолжени за управувањето во подготвувањето на финансиските извештаи која е прифатлива од аспект на природата на ентитетот и на целта на финансиските извештаи, или која се бара согласно законот или регулативата.

Поимот "рамка за објективно презентирање" се користи за да посочи на рамката за финансиско известување која бара усогласеност со барањата на рамката и:

(i) Потврдува експлицитно или имплицитно дека, за постигнување на објективна презентација на финансиските извештаи, може да биде потребно раководството да обезбеди дополнителни обелоденувања кои не се специфично барани од рамката; или

(ii) Потврдува експлицитно дека може да биде потребно раководството да отстапува од барањата на рамката, со цел да се постигне објективна презентација на финансиските извештаи. Ваквите отстапувања се очекува да бидат потребни само во екстремно ретки околности.

Поимот "рамка за усогласеност" насочува на рамка за финансиско известување која бара усогласеност со барањата на рамката, но не ги содржи потврдувањата наведени погоре во (i) и (ii).

(б) Ревизорски доказ – Информации кои ги користел ревизорот при формирањето на заклучоците на кои е засновано ревизорското мислење. Ревизорскиот доказ ги вклучува и информациите кои се содржани во сметководствената евиденција на која се засновани финансиските извештаи и другите информации. За целите на МСР:

(i) Достатност на ревизорските докази е мерка за квантитет на ревизорски докази. Квантитетот на потребни ревизорски докази зависи од оценката на ревизорот за ризиците од материјално погрешно прикажување како и од квалитетот ревизорските докази.

(ii) Соодветност на ревизорските докази е мерка за квалитетот на ревизорските докази; односно, нивната релевантност и нивната веродостојност во обезбедувањето на поткрепа за заклучоците врз основа на кои се заснова ревизорското мислење.

[3] Во МСР се користи само зборот "повлекување".

ОПШТИ ЦЕЛИ НА НЕЗАВИСНИОТ РЕВИЗОР И ИЗВРШУВАЊЕ НА РЕВИЗИЈАТА СОГЛАСНО СО МЕЃУНАРОДНИТЕ СТАНДАРДИ ЗА РЕВИЗИЈА

(в) Ревизорски ризик – Ризикот дека ревизорот ќе изрази несоодветно ревизорско мислење кога финансиските извештаи се материјално погрешно прикажани. Ревизорскиот ризик претставува функција на ризикот од материјално погрешно прикажување и ризик од неоткривање.

(г) Ревизор – Поимот "Ревизор"се користи за да се посочи на лице или повеќе лица кои ја извршуваат ревизијата, обично партнер на ангажманот или други членови на тимот на ангажманот, или, доколку е применливо, самата фирма. Во ситуации каде што МСР исклучиво сметаат дека одредено барање или одговорност треба да бидат исполнети од страна на партнерот на ангажманот, употребен е поимот "партнер на ангажманот" наместо "ревизор". "Партнер на ангажман" и "фирма" треба да се читаат како поими кои посочуваат на нивните еквиваленти во јавниот сектор, таму каде што е релевантно.

(д) Ризик од неоткривање – Ризикот дека процедурите извршени од страна на ревизорот за да го намали ревизорскиот ризик на прифатливо ниско ниво нема да откријат погрешно прикажување коешто постои и кое би можело да биде материјално, било поединечно или заедно со други погрешни прикажувања.

(ѓ) Финансиски извештаи – Структурирано прикажување на историски финансиски информации, вклучувајќи придружни белешки, кои се наменети за известување за економските ресурси и обврски на ентитетот во одреден момент или промените кај нив за временски период во согласност со рамката за финансиско известување. Поврзаните белешки обично содржат сумарни значителни сметководствени политики и други објаснувачки информации. Поимот "финансиски извештаи" вообичаено се однесува на потполн комплет на финансиски извештаи како што е утврдено со барањата на применливата рамка за финансиско известување, но исто така може да се однесува и на поединечен финансиски извештај.

(е) Историски финансиски информации – Информации кои се искажани во финансиска смисла во однос на конкретен ентитет, кои првенствено се изведени од сметководствениот систем на ентитетот, во врска со економски настани кои се случиле во минати временски периоди или во врска со економски услови или околности во одредени временски приоди во минатото.

(ж) Раководство – Лице/а со извршна одговорност за водење на работењето на ентитетот. За некои ентитети во некои законодавства, раководството вклучува некои или сите оние кои се задолжени за управување, на пример, извршни членови на управен одбор, или сопственик - менаџер.

(з) Погрешно прикажување – Разлика помеѓу износот, класификацијата, презентирањето или обелоденувањето на ставка која е известена во финансиските извештаи и износот, класификацијата, презентирањето или обелоденувањето кое е потребно за ставката да биде во согласност со применливата рамка за финансиско известување. Погрешно прикажување може да произлезе од грешка или измама.

Кога ревизорот изразува мислење за тоа дали финансиските извештаи се презентирани објективно, во сите материјални аспекти, или даваат вистинита и објективна слика, погрешното прикажување исто така ги вклучува и оние корекции на износи, класификации, презентации или обелоденувања кои, според расудувањето на ревизорот, се потребни за финансиските извештаи да бидат презентирани објективно, во сите материјални аспекти, или да даваат вистинита и објективна слика.

(ѕ) Претпоставка, во однос на одговорностите на раководството и, доколку е соодветно, на оние кои се задолжени за управувањето, врз основа на кои се извршува ревизијата – дека раководството и, каде што е применливо, оние кои се задолжени за управувањето ја

ОПШТИ ЦЕЛИ НА НЕЗАВИСНИОТ РЕВИЗОР И ИЗВРШУВАЊЕ НА РЕВИЗИЈАТА СОГЛАСНО СО МЕЃУНАРОДНИТЕ СТАНДАРДИ ЗА РЕВИЗИЈА

прифатиле и ја разбираат одговорноста дека ги имаат следните одговорности кои се основни за извршувањето на ревизијата во согласност со МСР. Тоа е одговорност:

(i) За подготвување на финансиските извештаи во согласност со применливата рамка за финансиско известување, вклучувајќи го каде што е релевантно и нивното објективно презентирање;

(ii) За такви интерни контроли какви што раководството, и кога е соодветно, оние кои се задолжени за управување ќе утврдат дека се потребни за да овозможат подготовка на финансиски извештаи кои се ослободени од материјални погрешни прикажувања, било поради измама или поради грешка; и

(iii) Да му обезбедат на ревизорот:

а. Пристап до сите информации за коишто раководството, и кога е соодветно, оние кои се задолжени за управување знаат дека се релевантни за подготовка на финансиските извештаи како што е евиденцијата, документацијата и други работи;

б. Дополнителни информации кои ревизорот може да ги побара од раководството, и кога е соодветно, од оние кои се задолжени за управување, за потребите на ревизијата; и

в. Неограничен пристап до лицата во рамките на ентитетот од кои ревизорот ќе утврди дека е потребно да прибави ревизорски докази.

Во случај на рамка за објективно презентирање, (i) погоре може да се преформулира во "за подготовка и *објективно* презентирање на финансиските извештаи во согласност со рамката за финансиско известување", или "за подготовка на финансиски извештаи *кои даваат вистинита и објективна слика* во согласност со рамката за финансиско известување".

За "Претпоставката во однос на одговорностите на раководството, и доколку е соодветно, на оние кои се задолжени за управување, врз основа на кои се извршува ревизијата" може исто така да се користи "претпоставката".

(и) Професионално расудување – Применување на релевантни обуки, знаење и искуство, во рамки на контекстот на ревизијата, сметководството и етичките стандарди, во донесувањето на информирани одлуки за правците на дејствување кои се соодветни во дадените околности на ангажманот на ревизијата.

(ј) Професионален скептицизам – Став кој вклучува испитувачки ум, кој е внимателен во врска со условите кои може да укажат на можни погрешни прикажувања како резултат на грешка или измама, и критична оценка на ревизорските докази.

(к) Разумно уверување – Во контекст на ревизија на финансиски извештаи, високо, но не апсолутно, ниво на уверување.

(л) Ризик од материјално погрешно прикажување – Ризикот дека финансиските извештаи се материјално погрешно прикажани пред ревизијата. Тој се состои од две компоненти, кои подолу се опишани на ниво на тврдења:

(i) Инхерентен ризик – Подложноста во тврдењето за класа на трансакции, салдо на сметка или обелоденување, на погрешно прикажување кое би можело да биде материјално, било поединечно или заедно со други погрешни прикажувања, пред разгледувањето на било кои поврзани контроли.

(ii) Контролен ризик – Ризикот дека погрешно прикажување кое можело да се случи во некое тврдење за класа на трансакција, салдо на сметка или обелоденување и кое би можело да биде материјално, било поединечно или заедно со други погрешни

прикажувања, нема да биде навремено спречено или откриено и коригирано, од страна на интерната контрола на ентитетот.

(љ) Оние кои се задолжени за управување – Лицето/лицата или организацијата/организациите (на пример, корпорациски застапник) кои имаат одговорност да го надгледуваат стратешкиот правец во кој се движи ентитетот и обврските поврзани со одговорностите на ентитетот. Ова го вклучува и надгледувањето на процесот на финансиско известување. За некои ентитети во некои законодавства, оние кои се задолжени за управување со ентитетот може да бидат членови на раководството, на пример, извршни членови на управниот одбор на ентитетот кој дејствува во приватниот или во јавниот сектор, или сопственик – раководител.

## Барања

### Етички барања во однос на ревизијата на финансиски извештаи

14. Ревизорот треба да ги почитува релевантните етички барања, вклучувајќи ги и оние поврзани со независноста, кои се однесуваат на ангажманите за ревизија на финансиските извештаи. (Точка А14-А17)

### Професионален скептицизам

15. Ревизорот треба да ја планира и извршува ревизијата со професионален скептицизам признавајќи дека може да постојат околности кои причинуваат финансиските извештаи да бидат погрешно прикажани. (Точка А18-А22)

### Професионално расудување

16. Ревизорот треба да применува професионално расудување при планирање и извршување на ревизијата на финансиски извештаи. (Точка А23-А27)

### Достатни соодветни ревизорски докази и ревизорски ризик

17. За да стекне разумно уверување, ревизорот треба да прибави достатен соодветен ревизорски доказ за да го намали ревизорскиот ризик на прифатливо ниско ниво и тоа да му овозможи на ревизорот да донесе разумни заклучоци на кои ќе го базира ревизорското мислење. (Точка А28-А52)

### Извршување на ревизија во согласност со МСР

*Почитување на МСР релевантни за ревизијата*

18. Ревизорот треба ги почитува сите МСР релевантни за ревизијата. МСР е релевантен за ревизијата кога МСР е стапен во сила и околностите на кои МСР упатува постојат. (Точка А53-А57)

19. Ревизорот треба да го разбира целиот текст на еден МСР, вклучително и неговата примена и други објаснувачки материјали, за да ги разбере неговите цели и соодветно да ги примени неговите барања. (Точка А58-А66)

20. Ревизорот не треба да прикажува усогласеност со МСР во ревизорскиот извештај освен ако ревизорот не ги почитувал барањата од овој МСР и сите други МСР релевантни за ревизијата.

*Цели наведени во поединечните МСР*

ОПШТИ ЦЕЛИ НА НЕЗАВИСНИОТ РЕВИЗОР И ИЗВРШУВАЊЕ НА РЕВИЗИЈАТА СОГЛАСНО СО МЕЃУНАРОДНИТЕ СТАНДАРДИ ЗА РЕВИЗИЈА

21. За да ги постигне општите цели на ревизорот, ревизорот треба да ги користи целите наведени во релевантните МСР при планирањето и извршувањето на ревизијата, имајќи ја во предвид меѓусебната поврзаност помеѓу МСР, да: (Точка А67-А69)

    (а) Утврди дали се потребни некои дополнителни постапки на оние кои се бараат со МСР во остварување на целите наведени во МСР. (Точка А70)

    (б) Оцени дали се прибавени достатни соодветни ревизорски докази (Точка А71)

*Почитување на релевантните барања*

22. Според точка 23, ревизорот треба да го почитува секое барање на МСР освен, во следните околности на ревизијата:

    (а) Целокупниот МСР е нерелевантен.

    (б) Барањето е нерелевантно бидејќи е условно и условот не постои (Точка А72-А73)

23. Во исклучителни околности, ревизорот може да просуди дека е потребно да отстапи од релевантно барање во одреден МСР. Во такви околности, ревизорот треба да спроведе алтернативни ревизорски постапки за да ја постигне целта на тоа барање. Потребата ревизорот да отстапи од релевантно барање се очекува да се појави само кога барањето е за спроведување на специфична постапка и, во конкретните околности на ревизијата, таа постапка би била неефективна за остварување на целта на барањето. (Точка А74)

*Неуспех во остварување на целта*

24. Ако целта во релевантен МСР не може да се оствари, ревизорот треба да оцени дали ова го спречува ревизорот во остварување на општите цели на ревизорот и со тоа бара од ревизорот, во согласност со МСР, да го модифицира ревизорското мислење или да се повлече од ангажманот (кога повлекувањето е можно според применливиот закон или прописи). Неуспехот во остварување на одредена цел претставува значајно прашање кое бара документација во согласност со МСР 230[4]. (Точка А75-А76)

## Примена и други објаснувачки материјали

### Ревизија на финансиски извештаи

*Делокруг на ревизијата (точка 3)*

А1. Ревизорското мислење за финансиските извештаи се однесува на тоа дали финансиските извештаи се подготвени, во сите материјални аспекти, во согласност со применливата рамка за финансиско известување. Таквото мислење е заедничко за сите ревизии на финансиски извештаи. Ревизорското мислење затоа не осигурува, на пример, иден опстанок на ентитетот ниту ефикасност или ефективност со која раководството ги извршувало активностите на ентитетот. Во некои законодавства, сепак, применливиот закон и прописи може да бараат ревизорите да обезбедат мислења за други специфични прашања, како што е ефективноста на интерните контроли, или конзистентноста на поодделен извештај на раководството со финансиските извештаи. И покрај тоа што МСР содржат барања и упатства во однос на таквите прашања до степен до кој истите се релевантни за формирање на мислење за финансиските извештаи, од ревизорот ќе се бара да спроведе дополнителна работа ако ревизорот имал дополнителни одговорности да обезбеди такви мислења.

*Подготовка на финансиските извештаи* (Точка 4)

[4] МСР 230 "Ревизорска документација", точка 8 (в)

ОПШТИ ЦЕЛИ НА НЕЗАВИСНИОТ РЕВИЗОР И ИЗВРШУВАЊЕ НА РЕВИЗИЈАТА СОГЛАСНО СО МЕЃУНАРОДНИТЕ СТАНДАРДИ ЗА РЕВИЗИЈА

A2. Законот или прописите може да ги воспостават одговорностите на раководството и, кога е соодветно, на оние кои се задолжени за управување во однос на финансиското известување. Сепак, опсегот на овие одговорности, или начинот на кој истите се опишани, може да се разликува помеѓу законодавства. И покрај ваквите разлики, ревизијата во согласност со МСР се извршува врз основа на претпоставката дека раководството и, кога е соодветно, оние кои се задолжени за управување прифатиле и разбираат дека имаат одговорност:

(а) За подготовка на финансиските извештаи во согласност со применливата рамка за финансиско известување, вклучувајќи кога е релевантно и нивна објективна презентација.

(б) За такви интерни контроли какви што раководството, и кога е применливо, оние кои се задолжени за управување ќе утврдат дека се потребни за да овозможат подготовка на финансиски извештаи кои се ослободени од материјални погрешни прикажувања, било поради измама или поради грешка.

(в) Да му обезбедат на ревизорот:

(i) Пристап до сите информации за кои раководството, и кога е применливо, оние кои се задолжени за управување знаат дека се релевантни за подготовка на финансиските извештаи како што е евиденцијата, документацијата и други работи.

(ii) Дополнителни информации кои ревизорот може да ги побара од раководството, и кога е соодветно, од оние кои се задолжени за управување, за потребите на ревизијата.

(iii) Неограничен пристап до лицата во рамките на ентитетот од кои ревизорот ќе утврди дека е потребно да прибави ревизорски докази.

A3. Подготовката на финансиските извештаи од страна на раководството, и кога е соодветно, оние кои се задолжени за управување бара:

- Идентификување на применливата рамка за финансиско известување, во контекст на сите релевантни закони и прописи.
- Подготовка на финансиските извештаи во согласност со таа рамка.
- Вклучување на соодветен опис на таа рамка во финансиските извештаи.

Подготовката на финансиските извештаи бара раководството да применува расудување при правење на сметководствени проценки кои се разумни за околностите, како и да избере и примени соодветни сметководствени политики. Овие одлуки се направени во контекст на применливата рамка за финансиско известување.

A4. Финансиските извештаи може да се подготват во согласност со рамка за финансиско известување дизајнирана да ги исполни:

- Заедничките потреби за финансиски информации на широк опсег на корисници (т.е. "финансиски извештаи со општа намена").
- Потребите за финансиски информации на специфични корисници (т.е. "финансиски извештаи со посебна намена").

ОПШТИ ЦЕЛИ НА НЕЗАВИСНИОТ РЕВИЗОР И ИЗВРШУВАЊЕ НА РЕВИЗИЈАТА СОГЛАСНО СО МЕЃУНАРОДНИТЕ СТАНДАРДИ ЗА РЕВИЗИЈА

А5. Применливата рамка за финансиско известување често ги опфаќа стандардите за финансиско известување воспоставени од страна на овластени или признаени организации за воспоставување стандарди, или законодавни или регулативни барања. Во некои случаи, рамката за финансиско известување може да ги опфати и двете, и стандардите за финансиско известување воспоставени од страна на овластена или признаена организација за воспоставување стандарди и законодавни или регулативни барања. Други извори може да обезбедат насоки за примена на применливата рамка за финансиско известување. Во некои случаи, применливата рамка за финансиско известување може да опфаќа такви други извори, или може дури да се состои само од такви извори. Таквите други извори вклучуваат:

- Правното и етичко опкружување, вклучувајќи уредби, прописи, судски одлуки, и професионални етички обврски во однос на сметководствени прашања.
- Објавени сметководствени толкувања со променлива важност издадени од страна на организации за воспоставување стандарди, професионални или регулативни организации.
- Објавени гледишта со променлива важност за појавени сметководствени прашања издадени од страна на организации за воспоставување стандарди, професионални или регулативни организации.
- Општа практики и практики за одделни индустрии кои се широко препознаени и преовладуваат.
- Сметководствена литература.

Кога постојат конфликти помеѓу рамката за финансиско известување и изворите од кои може да се земе насока за нејзина примена, или помеѓу изворите кои ја опфаќаат рамката за финансиско известување, изворот со највисок авторитет превладува.

А6. Барањата за применлива рамка за финансиско известување ја утврдуваат формата и содржината на финансиските извештаи. Иако рамката може да не специфицира како сметководствено да се евидентираат или обелоденат сите трансакции или настани, таа вообичаено создава достатни широки принципи кои може да служат како основа за изработка и примена на сметководствени политики кои се конзистентни со концептите на кои се базираат барањата на рамката.

А7. Некои рамки за финансиско известување се рамки за објективно презентирање, додека други се рамки за усогласеност. Рамките за финансиско известување кои опфаќаат пред се стандарди за финансиско известување воспоставени од страна организација која е овластена или признаена за донесување стандарди за користење од страна на ентитети за подготовка на финансиски извештаи со општа намена се често дизајнирани да постигнат објективно презентирање, на пример, Меѓународните стандарди за финансиско известување (МСФИ) издадени од страна на Одборот за меѓународни сметководствени стандарди (ОМСС).

А8. Барањата од применливата рамка за финансиско известување исто така утврдуваат што го сочинува потполниот сет на финансиски извештаи. Во случај на многу рамки, финансиските извештаи се наменети да обезбедат информации за финансиската состојба, финансиското работење и паричните текови на еден ентитет. За таквите рамки, еден потполн сет на финансиски извештаи би вклучувал биланс на состојба; биланс на успех; извештај за промени во капиталот; извештај за парични текови и поврзани белешки. За некои други рамки за финансиско известување, единствен финансиски извештај и поврзаните белешки може да сочинуваат потполн сет на финансиски извештаи:

ОПШТИ ЦЕЛИ НА НЕЗАВИСНИОТ РЕВИЗОР И ИЗВРШУВАЊЕ НА РЕВИЗИЈАТА СОГЛАСНО СО МЕЃУНАРОДНИТЕ СТАНДАРДИ ЗА РЕВИЗИЈА

• На пример, Меѓународниот сметководствен стандард за јавен сектор (МССЈС), "Финансиско известување според сметководство на готовинска основа" издаден од страна на Меѓународниот одбор за сметководствени стандарди за јавен сектор наведува дека главен финансиски извештај е извештајот за парични наплати и плаќања кога ентитет од јавниот сектор ги подготвува своите финансиски извештаи во согласност со МССЈС.

• Други примери на единствен финансиски извештај, од кои секој вклучува поврзани белешки се:

- o Биланс на состојба.
- o Извештај на приходи или извештај за работењето.
- o Извештај на задржани добивки.
- o Извештај за парични текови.
- o Извештај за средства и обврски кој не го вклучува сопственичкиот капитал.
- o Извештај за промени во сопственичкиот капитал.
- o Извештај за приходи и расходи.
- o Извештај за работењето по производни линии.

A9. МСР 210 воспоставува барања и обезбедува упатства за утврдување на прифатливоста на применливата рамка за финансиско известување[5]. МСР 800 се однесува на посебните разгледувања кога финансиските извештаи се подготвуваат во согласност со рамка за посебна намена[6].

A10. Поради значајноста на претпоставката за извршувањето на ревизијата, од ревизорот се бара да добие согласност од раководството и, кога е соодветно, оние кои се задолжени за управување дека тие прифаќаат и разбираат дека ги имаат одговорностите поставени во точка А2 како предуслов за прифаќање на ревизорскиот ангажман[7].

Разгледувања специфични за ревизиите во јавниот сектор

A11. Мандатот на ревизиите на финансиски извештаи на ентитети од јавниот сектор може да бидат пошироки отколку оние кај другите ентитети. Како резултат на тоа, претпоставката, која се однесува на одговорностите на раководството, врз основа на која се извршува ревизијата на финансиски извештаи на ентитет од јавниот сектор може да вклучува дополнителни одговорности, како што е одговорноста за извршување на трансакции и настани во согласност со законот, прописите или друг авторитет[8].

*Форма на ревизорското мислење (точка 8)*

A12. Мислењето изразено од страна на ревизорот е за тоа дали финансиските извештаи се подготвени, во сите материјални аспекти, во согласност со применливата рамка за финансиско известување. Формата на ревизорското мислење, сепак, ќе зависи од применливата рамка за финансиско известување и сите применливи закони или прописи. Повеќето рамки за финансиско известување вклучуваат барања поврзани со презентацијата на финансиските извештаи; за таквите рамки, *подготовката* на

[5] МСР 210 "Договарање на условите на ревизорскиот ангажман", точка 6(а).
[6] МСР 800 "Посебни разгледувања – ревизии на финансиски извештаи подготвени во согласност со рамки со посебна намена", точка 8
[7] МСР 210, точка 6(б)
[8] Види точка А57

финансиските извештаи во согласност со применливата рамка за финансиско известување вклучува *презентација*.

А13. Кога рамката за финансиско известување е рамка за објективно презентирање, како што во главно е случај со финансиските извештаи за општа намена, мислењето кое се бара со МСР е за тоа дали финансиските извештаи се презентирани објективно, во сите материјални аспекти, или даваат вистинита и објективна слика. Кога рамката за финансиско известување е рамка за усогласеност, мислењето кое се бара е за тоа дали финансиските извештаи се подготвени, во сите материјални аспекти, во согласност со рамката. Освен ако не е поинаку специфично наведено, упатувањата во МСР на ревизорското мислење ги покриваат и двете форми на мислење.

**Етички барања во однос на ревизијата на финансиски извештаи** (Точка 14)

А14. Ревизорот подлежи на релевантни етички барања, вклучувајќи ги оние поврзани со независноста, кои се однесуваат на ангажмани за ревизија на финансиски извештаи. Релевантните етички барања вообичаено содржат Делови А и Б од *Кодексот на етика за професионални сметководители* на Меѓународната федерација на сметководители (Кодекс на МФС) кој се однесува на ревизијата на финансиски извештаи заедно со националните барања кои се порестриктивни.

А15. Делот А од Кодексот на МФС ги воспоставува основните принципи на професионалната етика релевантни за ревизорот при извршување на ревизија на финансиски извештаи и обезбедува концептуална рамка за примена на овие принципи. Основните принципи од Кодексот на МФС кои се бара од ревизорот да ги почитува се:

(а) Интегритет.

(б) Објективност.

(в) Професионална компетентност и должно внимание.

(г) Доверливост.

(д) Професионално однесување.

Делот Б од Кодексот на МФС објаснува како концептуалната рамка треба да се примени во специфични ситуации.

А16. Во случај на ревизорски ангажман, од јавен интерес е, и затоа се бара со Кодексот на МФС, ревизорот да биде независен од ентитетот кој е предмет на ревизија. Кодексот на МФС ја опишува независноста дека ги содржи и двете, независност на умот и независност во појавата. Независноста на ревизорот од ентитетот ја штити ревизорската способност за формирање на ревизорско мислење без да биде под влијанија кои може да го загрозат тоа мислење. Независноста ја зајакнува способноста на ревизорот да дејствува со интегритет, да биде објективен и да одржи став на професионален скептицизам.

А17. Меѓународниот стандард за контрола на квалитет (МСКК) 1[9]), или национални барања кои содржат барања барем во иста мера[10], се однесуваат на одговорностите на фирмата за воспоставување и одржување на систем на контрола на квалитет на ревизорските ангажмани. МСКК 1 ги поставуваат одговорностите на фирмата за воспоставување политики и постапки дизајнирани да обезбедат разумно уверување дека фирмата и нејзиниот персонал ги почитуваат релевантните етички барања, вклучувајќи ги оние поврзани со независноста[11]. МСР 220 ги поставува одговорностите на партнерот на

[9] Меѓународен стандард за контрола на квалитет (МСКК) 1, "Контрола на квалитет за фирми кои вршат ревизии и проверки на финансиските извештаи и други ангажмани на уверување и поврзани услуги"

[10] МСР 220, "Контрола на квалитет за ревизија на финансиски извештаи", точка 2

[11] МСКК 1, *точка* 20-25.

ангажманот во однос на релевантните етички барања. Тие вклучуваат подготвеност, преку набљудување и спроведување на испитувања по потреба, заради докажување на неусогласеност со релевантните етички барања од страна на членовите на тимот на ангажманот, утврдување на соодветно дејствување ако партнерот на ангажманот забележи работи кои укажуваат дека членовите на тимот на ангажманот не ги почитувале релевантните етички барања, и да формира заклучок за усогласеноста со барањата за независност кои се применливи за ревизорскиот ангажман[12]. МСР 220 овозможува тимот на ангажманот да има право да се потпре на системот на контрола на квалитет на фирмата во остварување на своите одговорности во однос на постапките за контрола на квалитет применливи на поединечниот ревизорски ангажман, освен ако информациите обезбедени од страна на фирмата или други страни не укажуваа поинаку.

**Професионален скептицизам** (Точка. 15)

А18. Професионалниот скептицизам подразбира да се биде подготвен за, на пример,

- Ревизорски доказ кој му противречи на друг прибавен ревизорски доказ.
- Информација која ја доведува во прашање веродостојноста на документите и одговорите на испитувањата да биде употребена како ревизорски доказ.
- Состојби кои може да укажат на можна измама.
- Околности кои упатуваат на потреба за ревизорски постапки дополнителни на оние кои се бараат со МСР.

А19. Одржувањето на професионален скептицизам во текот на ревизијата е неопходно ако ревизорот сака, на пример, да ги намали ризиците од:

- Превид на невообичаени околности.
- Прекумерно генерализирање при донесување на заклучоци од ревизорските набљудувања.
- Користење несоодветни претпоставки при утврдување на природата, временскиот распоред и обемот на ревизорските постапки и оценување на резултатите од истите.

А20. Професионалниот скептицизам е неопходен за критичко проценување на ревизорскиот доказ. Ова вклучува испитување на противречни ревизорски докази и на веродостојноста на документите и одговорите од испитувањата и други информации прибавени од раководството и оние кои се задолжени за управување. Исто така вклучува разгледување на достатноста и соодветноста на ревизорски докази прибавени во дадени околности, на пример во случај кога постојат фактори за ризик од измама и кога единствен документ, кој по природа е чувствителен на измама, е единствениот поткрепувачки доказ за материјален износ од финансиските извештаи.

А21. Ревизорот може да прифати евиденција и документи како автентични освен ако ревизорот нема причина да верува во спротивното. Сепак, од ревизорот се бара да ја разгледа веродостојноста на информациите кои ќе се користат како ревизорски докази[13]. Во случаи на сомнеж во врска со веродостојноста на информациите или на укажувања за можна измама (на пример, ако условите идентификувани во текот на ревизијата се причина ревизорот да верува дека одреден документ не е автентичен или дека одредбите во документот може да се фалсификувани), МСР бараат ревизорот дополнително да ги истражи и да утврди какви модификации или дополнувања на ревизорските постапки се потребни за да се реши прашањето[14].

[12] МСР 220, точка 9-12

[13] МСР 500, "Ревизорски докази", точка 7-9

[14] МСР 240, точка 13,; МСР 500, точка 11, МСР 505, "Екстерни конфирмации", точка 10-11, и 16

## ОПШТИ ЦЕЛИ НА НЕЗАВИСНИОТ РЕВИЗОР И ИЗВРШУВАЊЕ НА РЕВИЗИЈАТА СОГЛАСНО СО МЕЃУНАРОДНИТЕ СТАНДАРДИ ЗА РЕВИЗИЈА

A22. Од ревизорот не може да се очекува да го запостави минатото искуство на чесност и интегритет на раководството на ентитетот и оние кои се задолжени за управување. Сепак, верувањето дека раководството и оние кои се задолжени за управување се чесни и имаат интегритет не го ослободува ревизорот од потребата да го одржи професионалниот скептицизам ниту ми дозволува на ревизорот да се задоволи со помалку од убедливи ревизорски докази при стекнување на разумно уверување.

**Професионално расудување** (Точка 16)

A23. Професионалното расудување е суштинско за правилно извршување на една ревизија. Тоа е така бидејќи толкувањето на релевантните етички барања и МСР и информираните одлуки кои се бараат во текот на ревизијата не може да се направат без примена на релевантно знаење и искуство за фактите и околностите. Професионалното расудување особено е потребно во однос на одлуки за:

- Материјалноста и ревизорскиот ризик.
- Природата, временскиот распоред и обемот на ревизорски постапки употребени за остварување на барањата од МСР и за прибавување ревизорски докази.
- Оценка дали се прибавени достатни соодветни ревизорски докази, и дали е потребно да се направи повеќе за да се постигнат целите на МСР и со тоа, општите цели на ревизорот.
- Оценување на одлуките на раководството при примена на применливата рамка за финансиско известување на ентитетот.
- Донесување заклучоци базирани на прибавените ревизорски докази, на пример, проценување на разумноста на проценките направени од страна на раководството при подготовка на финансиските извештаи.

A24. Карактеристиката што го одликува професионалното расудување кое се очекува од еден ревизор е тоа што истото се применува од страна на ревизор чијашто обука, знаење и искуство придонеле во развивање на неопходна стручност за постигнување на разумни одлуки.

A25. Примената на професионално расудување во секој посебен случај се базира на фактите и околностите кои му се познати на ревизорот. Консултирањето за тешки или спорни прашања во текот на ревизијата, и во рамките на тимот на ангажманот, и помеѓу тимот на ангажманот и други на соодветно ниво во или надвор од фирмата, како што се бара во МСР 220[15], му помага на ревизорот во донесување на информирани и разумни одлуки.

A26. Професионалното расудување може да се оценува врз основа на тоа дали донесените одлуки одразуваат стручна примена на ревизорските и сметководствените принципи и е соодветно во однос на, и конзистентна со, фактите и околностите кои му биле познати на ревизорот до датумот на ревизорскиот извештај.

A27. Професионалното расудување треба да се применува во текот на целата ревизија. Тоа треба, исто така, да биде соодветно документирано. Во тој поглед, од ревизорот се бара да подготви ревизорска документација доволна за да му овозможи на искусен ревизор, кој нема претходна поврзаност со ревизијата, да ги разбере достатните професионални расудувања направени при донесување на заклучоци за значајни прашања појавени во

[15] МСР 220, точка 18.

текот на ревизијата[16]. Професионалното расудување не треба да се користи како оправдување за одлуките коишто не се поинаку поткрепени со факти и околности на ангажманот или со достатни соодветни ревизорски докази.

**Достатни соодветни ревизорски докази и ревизорски ризик** (Точка 5 и 17)

*Достатност и соодветност на ревизорските докази*

A28. Ревизорските докази се неопходни за поткрепа на ревизорското мислење и извештај. По природа се кумулативни и во главно се прибавуваат со ревизорските постапки спроведени во текот на ревизијата. Тие може, сепак, исто така да вклучат и информации добиени од други извори како што се претходни ревизии (во случај ревизорот да утврдил дали настанале промени од претходната ревизија кои може да влијаат на нивната релевантност за тековната ревизија[17]) или постапките за контрола на квалитет на фирмата за прифаќање на клиент и негово продолжување. И покрај другите извори внатре и надвор од ентитетот, сметководствената евиденција на ентитетот претставува важен извор на ревизорски докази. Исто така, информациите кои може да се користат како ревизорски докази може да биле подготвени од страна на експерт вработен или ангажиран од страна на ентитетот. Ревизорските докази ги содржат и двете, и информациите кои ги поткрепуваат и потврдуваат тврдењата на раководството, и било кои информации кои им противречат на таквите тврдења. Освен тоа, во некои случаи, отсуството на информации (на пример, одбивање од страна на раководството да го обезбеди бараното прикажување) се користи од страна на ревизорот, значи, исто така претставува ревизорски доказ. Поголемиот дел од ревизорската работа при формирање на мислењето се состои од прибавување и оценување ревизорски докази.

A29. Достатноста и соодветноста на ревизорските докази се меѓусебно поврзани. Достатноста е мерка за квантитет на ревизорските докази. Квантитетот на потребните ревизорски докази зависи од ревизорската проценка на ризиците од погрешни прикажувања (колку се повисоко оценети ризиците, повеќе ревизорски докази ќе бидат потребни) и исто така од квалитетот на таквите ревизорски докази (колку е повисок квалитетот, потребни се помалку ревизорски докази). Прибавувањето повеќе ревизорски докази, сепак, не може да го надомести лошиот квалитет на истите.

A30. Соодветноста е мерка за квалитетот на ревизорските докази; односно, нивната релевантност и веродостојност во обезбедување поткрепа на заклучоците на коишто се базира ревизорското мислење. Веродостојноста на доказите зависи од нивниот извор и од нивната природа, и е зависна од поединечните околности во кои истите се прибавен.

A31. Дали се прибавени достатни соодветни ревизорски докази за да се намали ревизорскиот ризик на прифатливо ниско ниво, и со тоа му е овозможено на ревизорот да донесе разумни заклучоци на кои ќе го базира ревизорското мислење, е прашање на професионално расудување. МСР 500 и други релевантни МСР воспоставуваат дополнителни барања и обезбедуваат дополнителни упатства применливи во текот на ревизијата во однос на ревизорските разгледувања при прибавување достатен соодветен ревизорски доказ.

*Ревизорски ризик*

A32. Ревизорскиот ризик е функција од ризиците од материјално погрешно прикажување и ризикот од неоткривање. Проценката на ризиците се базира на ревизорски постапки за прибавување информации потребни за таа намена и докази прибавени во текот на

[16] МСР 230, точка 8.

[17] МСР 315 "Идентификување и проценка на ризиците од материјално погрешно прикажување преку разбирање на ентитетот и неговото окружување", точка 9

ревизијата. Проценката на ризиците е повеќе прашање на професионално расудување, отколку прашање кое може прецизно да се измери.

A33. За целите на МСР, ревизорскиот ризик не го содржи ризикот дека ревизорот може да изрази мислење дека финансиските извештаи се материјално погрешно прикажани кога истите не се. Овој ризик вообичаено е незначаен. Понатаму, ревизорскиот ризик е технички поим поврзан со процесот на ревизија; тој не се однесуваат на ризици од ревизорското работење како што е загуба при судска постапка, негативен публицитет, или други настани кои се јавуваат во врска со ревизијата на финансиски извештаи.

Ризици од материјално погрешно прикажување

A34. Ризиците од материјално погрешно прикажување може да постојат на две нивоа:

- На ниво на севкупните финансиски извештаи; и
- На ниво на тврдење за класи на трансакции, салда на сметки, и обелоденувања.

A35. Ризиците од материјални погрешни прикажувања на ниво на севкупните финансиски извештаи се однесуваат на ризици од материјално погрешно прикажување кои се поврзани пред се со финансиските извештаи како целина и потенцијално влијаат на многу тврдења.

A36. Ризиците од материјални погрешни прикажувања на ниво на тврдење се проценуваат со цел да ја утврдат природата, временскиот распоред, и обемот на понатамошните ревизорски постапки потребни за прибавување достатни соодветни ревизорски докази. Доказите му овозможуваат на ревизорот да изрази мислење за финансиските извештаи на прифатливо ниско ниво на ревизорски ризик. Ревизорите користат различни пристапи за постигнување на целта на проценката на ризиците од материјално погрешно прикажување. На пример, ревизорот може да го искористи моделот кој ги изразува општите врски на компонентите на ревизорскиот ризик во математички термини за да дојде до прифатливо ниво на ризик од неоткривање. Некои ревизори го сметаат таквиот модел корисен при планирање на ревизорски постапки.

A37. Ризиците од материјално погрешно прикажување на ниво на тврдење се состојат од две компоненти: инхерентен ризик и контролен ризик. Инхерентниот ризик и контролниот ризик се ризици на ентитетот; тие постојат независно од ревизијата на финансиски извештаи.

A38. Инхерентниот ризик е повисок за некои тврдења и поврзаните класи на трансакции, салда на сметки, и обелоденувања отколку за други. На пример, тој може да биде повисок за сложени пресметки или за сметки кои се состојат од износи изведени од сметководствени проценки кои се предмет на значајна проценувачка несигурност. Екстерните околности од коишто произлегуваат деловните ризици може исто така да влијаат на инхерентниот ризик. На пример, технолошкиот развој може да доведе одреден производ да стане застарен, а тоа да предизвика залихите да бидат поподложни на преценување. Факторите во ентитетот и неговото окружување кои се поврзани со неколку или со сите класи на трансакции, салда на сметки, или обелоденувања може исто така да влијаат на инхерентниот ризик поврзан со особено тврдење. Таквите фактори може да вклучуваат, на пример, недостиг на достатен работен капитал за продолжување на работењето или пад на дејноста одбележана со голем број деловни неуспеси.

A39. Контролниот ризик е функција од ефективноста на дизајнот, имплементацијата и одржувањето на интерните контроли од страна на раководството за справување со идентификуваните ризици коишто се закануваат на остварувањето на целите на ентитетот релевантни за подготовка на финансиските извештаи на ентитетот. Сепак,

интерните контроли, без разлика колку добро се дизајнирани и функционираат, можат само да ги намалат, а не и да ги отстранат, ризиците од материјално погрешно прикажување во финансиските извештаи, поради инхерентните ограничувања на интерните контроли. Тие вклучуваат, на пример, веројатност од човечки грешки или пропусти, или од заобиколување на контролите во заговор или несоодветно игнорирање од страна на раководството. Според тоа, секогаш ќе постои некаков контролен ризик. МСР обезбедуваат услови според коишто од ревизорот се бара да, или може да избере да, ја тестира оперативната ефективност на контролите при утврдување на природата, временскиот распоред и обемот на суштинските постапки кои треба да се извршат[18].

A40. МСР вообичаено не упатуваат на инхерентниот ризик и контролниот ризик поодделно, туку повеќе на комбинирана проценка на "ризиците од материјално погрешно прикажување". Сепак, ревизорот може да направи поодделна или комбинирана проценка на инхерентниот и контролниот ризик зависно од претпочитаните ревизорски техники или методологии и практични разгледувања. Проценката на ризиците од материјално погрешно прикажување може да бидат изразени во квантитативни термини, како што е во проценти, или во неквантитативни термини. Во секој случај, потребата ревизорот да направи соодветни проценки на ризиците е поважна од различните пристапи преку кои истите може да се направат.

A41. МСР 315 воспоставува барања и обезбедува упатства за идентификување и проценка на ризиците од материјални погрешни прикажувања на ниво на финансиски извештаи и на ниво на тврдење.

Ризик од неоткривање

A42. За дадено ниво на ревизорски ризик, прифатливото ниво на ризик од неоткривање е во обратен однос со проценетите ризици од материјално погрешно прикажување на ниво на тврдење. На пример, колку е поголем ризикот од материјално погрешно прикажување којшто ревизорот верува дека постои, толку е помал ризикот од неоткривање кој може да биде прифатен и, според тоа, потребни се поубедливи ревизорски докази од страна на ревизорот.

A43. Ризикот од неоткривање е поврзан со природата, временскиот распоред и обемот на ревизорските постапки кои се утврдени од страна на ревизорот за намалување на ревизорскиот ризик на прифатливо ниско ниво. Затоа истиот претставува функција од ефективноста на ревизорската постапка и од нејзината примена од страна на ревизорот. Прашањата како што се:

- соодветно планирање;
- соодветно назначување на персонал во тимот на ангажманот;
- примена на професионален скептицизам; и
- надзор и проверка на извршената ревизорска работа,

помагаат во зајакнување на ефективноста на ревизорската постапка и на нејзината примена и ја намалуваат веројатноста дека ревизорот може да избере несоодветна ревизорска постапка, несоодветно да примени соодветна ревизорска постапка, или погрешно да ги протолкува резултатите од ревизијата.

A44. МСР 300[19] и МСР 330 воспоставуваат барања и обезбедуваат упатства за планирање на ревизија на финансиски извештаи и ревизорски постапки како одговор на проценетите ризици. Ризикот од неоткривање, сепак, поради инхерентните ограничувања на

[18] МСР 330 "Постапките на ревизорот како одговор на проценетите ризици", точка 7-17.
[19] МСР 300, "Планирање на ревизијата на финансиски извештаи"

ОПШТИ ЦЕЛИ НА НЕЗАВИСНИОТ РЕВИЗОР И ИЗВРШУВАЊЕ НА РЕВИЗИЈАТА СОГЛАСНО СО МЕЃУНАРОДНИТЕ СТАНДАРДИ ЗА РЕВИЗИЈА

ревизијата, може само да се намали, не и да се отстрани. Според тоа, секогаш ќе постои некаков ризик од неоткривање.

*Инхерентни ограничувања на ревизијата*

А45. Од ревизорот не се очекува, и не може, да го намали ревизорскиот ризик на нула а поради тоа и не може да стекне апсолутно уверување дека финансиските извештаи се ослободени од материјални погрешни прикажувања било поради измама или поради грешка. Тоа е така бидејќи постојат инхерентни ограничувања на ревизијата, кои резултираат во тоа да повеќето ревизорски докази врз основа на кои ревизорот донесува заклучоци и го базира ревизорското мислење, се повеќе убедливи отколку конклузивни. Инхерентните ограничувања на ревизијата произлегуваат од:

- Природата на финансиско известување;
- Природата на ревизорските постапки; и
- Потребата ревизијата да се изврши во рамките на разумен временски период и со разумни трошоци.

Природата на финансиско известување

А46. Подготовката на финансиски извештаи вклучува расудување од страна на раководството за примена на барањата од применливата рамка за финансиско известување на ентитетот во однос на фактите и околностите на ентитетот. Освен тоа, многу ставки од финансиските извештаи вклучуваат субјективни одлуки или проценки или степен на несигурност, и може да постојат низа прифатливи толкувања или одлуки кои може да бидат направени. Според тоа, некои ставки од финансиските извештаи подлежат на одредено инхерентно ниво на променливост кое не може да се отстрани со примена на дополнителни ревизорски постапки. На пример, тоа често е случај во поглед на одредени сметководствени проценки. И покрај тоа, МСР бараат ревизорот да направи посебни разгледувања за тоа дали сметководствените проценки се разумни во контекст на применливата рамка за финансиско известување и поврзаните обелоденувања, и за квалитативните аспекти на сметководствената практика на ентитетот, вклучувајќи ги индикаторите за можна пристрасност во одлуките на раководството[20].

Природа на ревизорските постапки

А47. Постојат практични и законски ограничувања на ревизорската способност за прибавување ревизорски докази. На пример:

- Постои веројатност раководството или други да не ги обезбедат, намерно или ненамерно, сите информации кои се релевантни за подготовката на финансиските извештаи или кои биле побарани од страна на ревизорот. Според тоа, ревизорот не може да биде сигурен во целосноста на информациите, и покрај тоа што ревизорот спровел ревизорски постапки за да стекне уверување дека сите релевантни информации се прибавени.
- Измамата може да содржи софистицирани и внимателно организирани планови дизајнирани за нејзино извршување. Затоа, ревизорските постапки применети за прибавување ревизорски докази може да бидат неефективни во откривање намерно погрешно прикажување кое вклучува, на пример, заговор за фалсификување на документација што може да предизвика ревизорот да верува дека ревизорскиот

[20] МСР 540 "Ревизија на сметководствени проценки, вклучувајќи сметководствени проценки за објективна вредност, и поврзани обелоденувања", и МСР 700, "Формирање на мислење и известување за финансиските извештаи", точка 12

доказ е веродостоен кога истиот не е. Ревизорот не е ниту обучен ниту од него се очекува да биде експерт за автентичноста на документите.

• Ревизијата не претставува официјална истрага за наводен престап. Според тоа, на ревизорот не му се дадени специфични законски овластувања, како што е правото за пребарување, коешто може да биде неопходно за таква истрага.

Навременост на финансиското известување и рамнотежа меѓу користа и трошокот

A48. Прашањето во врска со потешкотии, време или содржан трошок не претставува само по себе валидна основа за ревизорот да изостави ревизорска постапка за која нема алтернатива или да се задоволи со ревизорски докази кои се помалку од убедливи. Соодветното планирање помага во обезбедување достатно време и ресурси на располагање за извршување на ревизијата. И покрај тоа, релевантноста на информациите, а со тоа и нивната вредност, имаат тенденција на ослабување со текот на времето, и постои одредена рамнотежа која треба да се одржи меѓу веродостојноста на информациите и трошокот за истите. Ова е признаено во одредени рамки за финансиско известување (види, на пример, " Рамката за подготвување и презентирање на финансиски извештаи" на МСР). Затоа, постои очекување кај корисниците на финансиските извештаи дека ревизорот ќе формира мислење за финансиските извештаи во рамките на разумен временски период и за разумни трошоци, прифаќајќи дека е неизводливо да се однесува на сите информации кои може да постојат или детално да го истражува секое прашање во однос на тврдењето дека информацијата е погрешна или содржи измама се додека не се докаже спротивното.

A49. Поради тоа, ревизорот треба да:

• Да ја планира ревизијата така што истата ќе се изврши на ефективен начин;

• Да го насочи ревизорскиот напор на области кои најмногу се очекува да содржат ризици од материјално погрешно прикажување, било поради измама или поради грешка, со соодветно помалку напор насочен на други области; и

• Да користи тестирање и други средства за испитување на популациите за погрешни прикажувања.

A50. Во контекст на пристапите опишан во точка A49, МСР содржат барања за планирање и извршување на ревизијата и бараат ревизорот, покрај другите работи, да:

• Има основа за идентификување и проценка на ризици од материјални погрешни прикажувања на ниво на финансиски извештаи и на ниво на тврдење преку извршување на постапки за проценка на ризик и поврзани активности[21]; и

• Користи тестирање и други средства за испитување популации на начин кои обезбедува разумна основа за ревизорот да донесе заклучоци во врска со популацијата[22].

Други прашања кои влијаат на инхерентните ограничувања на ревизијата

A51. Во случај на извесни тврдења или предметни прашања, потенцијалните ефекти од инхерентните ограничувања врз способноста на ревизорот да открие материјални погрешни прикажувања се особено значајни. Таквите тврдења или предметни прашања вклучуваат:

[21] МСР 315, точка 5-10

[22] МСР 330; МСР 500; МСР 520, "Аналитички постапки", МСР 530, "Метода на примерок во ревизијата"

ОПШТИ ЦЕЛИ НА НЕЗАВИСНИОТ РЕВИЗОР И ИЗВРШУВАЊЕ НА РЕВИЗИЈАТА СОГЛАСНО СО МЕЃУНАРОДНИТЕ СТАНДАРДИ ЗА РЕВИЗИЈА

- Измама, особено измама која го вклучува виш менаџмент или заговор. Види МСР 240 за дополнително објаснување.

- Постоење и целосност на односите со поврзани страни и трансакции. Види МСР 550[23] за дополнително објаснување.

- Појава на неусогласеност со законите и прописите. Види МСР 250[24] за дополнително објаснување.

- Идни настани или состојби кои може да причинат ентитетот да престане да продолжи како континуитет. Види МСР 570[25] за дополнително објаснување.

*Релевантните МСР идентификуваат специфични ревизорски постапки за помош во* ублажување на ефектот од инхерентните ограничувања.

A52. *Поради инхерентните ограничувања на ревизијата, постои неизбежен ризик дека некои* материјални погрешни прикажувања во финансиските извештаи може да не бидат откриени, и покрај тоа што ревизијата е правилно планирана и извршена во согласност со МСР. *Според тоа, идното откривање на материјално погрешно прикажување* во финансиските извештаи како резултат на измама или грешка не укажува само по себе на неуспех во извршување на ревизијата во согласност со МСР. Сепак, инхерентните *ограничувања на ревизијата не се оправдување за ревизорот да се задоволи со помалку* убедливи ревизорски докази. Дали ревизорот извршил ревизија во согласност со МСР се утврдува преку ревизорските постапки извршени во дадените околности, достатноста и *соодветноста на ревизорски докази прибавените како резултат на истите и соодветноста* на ревизорскиот извештај базиран на оценка на тие докази во контекст на општите цели на ревизорот.

**Извршување на ревизија во согласност со МСР**

*Природа на МСР* (Точка 18)

A53. МСР, земени заедно, ги обезбедуваат стандардите за работа на ревизорот во остварување на општите цели на ревизорот. МСР се занимаваат со главните одговорности на ревизорот, како и со дополнителните ревизорски разгледувања релевантни за примена на тие одговорности на специфични предмети.

A54. Делокругот, датумот на стапување во сила и сите специфични ограничувања на применливоста на конкретен МСР се јасно прикажани во МСР. Доколку не е поинаку наведено во МСР, на ревизорот му е дозволено да примени одреден МСР пред датумот на стапување во сила назначен во истиот.

A55. При извршување на ревизијата, од ревизорот може да се бара да ги почитува правните или регулаторните барања покрај МСР. МСР не го заобиколуваат законот или прописот кој управува со ревизијата на финансиските извештаи. Во секој случај кога таков закон или пропис се разликува од МСР, ревизијата извршена само во согласност со законот или прописот не е по автоматизам усогласена со МСР.

A56. Ревизорот може исто така да извршува ревизија во согласност и со двете, и со МСР и со ревизорските стандарди на специфично законодавство или држава. Во такви случаи, покрај почитувањето на секој од МСР релевантни за ревизијата, ревизорот може да треба да изврши дополнителни ревизорски постапки со цел да ги почитува и релевантните стандарди на тоа законодавство или земја.

---

[23] МСР 550, "*Поврзани страни*"

[24] МСР 250, "Разгледување на законите и прописите во ревизијата на финансиски извештаи".

[25] МСР 570, "Континуитет"

ОПШТИ ЦЕЛИ НА НЕЗАВИСНИОТ РЕВИЗОР И ИЗВРШУВАЊЕ НА РЕВИЗИЈАТА СОГЛАСНО СО МЕЃУНАРОДНИТЕ СТАНДАРДИ ЗА РЕВИЗИЈА

Разгледувања специфични за ревизии во јавниот сектор

A57. МСР се релевантни за ангажмани во јавниот сектор. Ревизорските одговорности во јавниот сектор, сепак, може да зависат од мандатот на ревизијата, или од обврските кон ентитетите од јавниот сектор кои произлегуваат од закон, пропис или друг извор (како што се министерски директиви, барања на владината политика, или одлуки на законодавното тело), кои може да опфаќаат пошироко подрачје од ревизијата на финансиски извештаи во согласност со МСР. Овие дополнителни одговорности не се предмет на МСР. Тие може да бидат предмет во Соопштенијата на Меѓународни организации на врховни ревизорски институции или национални воспоставувачи на стандарди, или на упатства донесени од страна на владини ревизорски агенции.

*Содржина на МСР* (Точка 19)

A58. Покрај целите и барањата (барањата во МСР се изразени со користење "треба"), еден МСР содржи поврзани упатства во форма на примена и друг објаснувачки материјал. Исто така може да содржи воведен материјал кој обезбедува текст релевантен за правилно разбирање на МСР, и дефиниции. Целокупниот текст на еден МСР, затоа, е значаен за разбирање на целите наведени во МСР и правилна примена на барањата од дадениот МСР.

A59. По потреба, примената и другиот објаснувачки материјал обезбедуваат дополнителни објаснувања на барањата на МСР и упатства за нивно спроведување. Особено, истите може да:

- Попрецизно да објаснат што значи одредено барање или што има за цел да покрие.
- Да вклучат примери на постапки кои може да бидат соодветни на околностите.

Иако таквото упатство само по себе не наметнува барање, истото е важно за правилна примена на барањата на МСР. Примената и другиот објаснувачки материјал може исто така да обезбедат поткрепувачки информации за прашањата на кои упатува МСР.

A60. Додатоците формираат дел од примената и другиот објаснувачки материјал. Целта и употреба за која е наменет еден додаток се објаснети во текстот на поврзаниот МСР или во рамките на насловот и воведот на самиот додаток.

A61. Воведниот материјал може да вклучува, по потреба, такви прашања кои претставуваат објаснување на:

- Целта и делокругот на МСР, вклучувајќи и како дадениот МСР е поврзан со другите МСР.
- Предметното прашање на дадениот МСР.
- Односните одговорности на ревизорот и на другите во врска со предметното прашање на дадениот МСР.
- Контекстот во кој дадениот МСР е воспоставен.

A62. МСР може да вклучи, во поодделна секција под насловот "Дефиниции", опис на значењата припишани на извесни термини за целите на МСР. Истите се обезбедени да помогнат во конзистентната примена и толкување на МСР, и немаат за цел да ги заобиколат дефинициите кои може да се воспоставени за други цели, дали во закон, пропис или на друг начин. Освен ако не е поинаку наведено, тие термини ќе го имаат

истото значење низ целите МСР. Речникот на термини поврзани со Меѓународните стандарди издаден од страна на Меѓународниот одбор за стандарди за ревизија и уверување во *Прирачникот за меѓународни стандарди за ревизија и контрола на квалитет* објавен од страна на МФС содржи целосна листа на термини дефинирани во МСР. Исто така содржи описи на други термини кои се среќаваат во МСР за да помогне во општо и конзистентно толкување и превод.

A63. Каде што е соодветно, дополнителни разгледувања специфични за ревизии на помали ентитети и ентитети од јавен сектор се вклучени во рамките на примената и другиот објаснувачки материјал на МСР. Овие дополнителни разгледувања помагаат во примената на барањата на МСР при ревизија на таквите ентитети. Сепак, тие не ги ограничуваат или не ја намалуваат одговорноста на ревизорот за примена и почитување на барањата од МСР.

Разгледувања специфични за помали ентитети

A64. За целите на специфицирање дополнителни разгледувања на ревизиите на помали ентитети, "помал ентитет" се однесува на ентитет кој типично поседува такви квалитативни карактеристики како што се:

(а) Концентрација на сопственоста и управувањето во мал број на поединци (често единствен поединец – или физичко лице или друго претпријатие кое го поседува ентитетот кој му овозможува на сопственикот да ги прикаже релевантните квалитативни карактеристики); и

(б) Една или повеќе од следните:

(i) Едноставни или некомплицирани трансакции;

(ii) Едноставна евиденција;

(iii) Неколку деловни линии и неколку производи во рамки на деловните линии;

(iv) Неколку интерни контроли;

(v) Неколку нивоа на менаџмент со одговорност за широк опсег на контроли; или

(vi) Мал број на персонал, од кои најголемиот дел кои имаат широк опсег на должности.

Овие квалитативни карактеристики не се исцрпни, тие не се исклучителни за помали ентитети, и помалите ентитети не е неопходно да ги имаат сите овие карактеристики.

A65. Разгледувањата специфични за помали ентитети содржани во МСР се развиени пред се имајќи ги на ум ентитетите кои не котираат на берза. Некои од разгледувањата, сепак, може да бидат корисни во ревизии на помали ентитети кои котираат на берза.

A66. МСР се однесуваат на сопственикот на помал ентитет кој е вклучен во управување со ентитетот на дневна основа како "сопственик – менаџер".

*Цели наведени во поединечните МСР* (Точка 21)

A67. Секој МСР содржи една или повеќе цели кои обезбедуваат врска помеѓу барањата и општите цели на ревизорот. Целите во поединечните МСР служат да го фокусираат ревизорот на посакуваниот исход на дадениот МСР, со тоа што ќе бидат доволно специфични да му помогнат на ревизорот во:

• Разбирањето на тоа што треба да се постигне и, кога е потребно, на соодветните средства за истото да се направи; и

ОПШТИ ЦЕЛИ НА НЕЗАВИСНИОТ РЕВИЗОР И ИЗВРШУВАЊЕ НА РЕВИЗИЈАТА СОГЛАСНО СО МЕЃУНАРОДНИТЕ СТАНДАРДИ ЗА РЕВИЗИЈА

- Одлучување дали треба да се направи повеќе за да се постигнат истите во посебни околности на ревизијата.

A68. Целите треба да се разберат во контекст на општите цели на ревизорот наведени во точка 11 на овој МСР. Како и со општите цели на ревизорот, способноста да се постигне поединечна цел е подеднакво предмет на инхерентните ограничувања на ревизијата.

A69. При употреба на целите, од ревизорот се бара да ја има во предвид меѓусебната поврзаност помеѓу МСР. Тоа е така бидејќи, како што беше посочено во точка А53, МСР во некои случаи се занимава со главните одговорности а во некои со примената на тие одговорности на специфични предмети. На пример, МСР бара ревизорот да прифати став на професионален скептицизам; тоа е неопходно во сите аспекти на планирање и извршување на ревизијата но не се повторува како барање во секој МСР. На подетално ниво, МСР 315 и МСР 330 содржат, меѓу другите работи, цели и барања кои се однесуваат на ревизорските одговорности за идентификување и проценка на ризици од материјално погрешно прикажување и за дизајнирање и спроведување на дополнителни ревизорски постапки како одговор на тие проценети ризици, соодветно; тие цели и барања се применуваат низ целата ревизија. Одреден МСР кој се однесува на специфични аспекти на ревизијата (на пример, МСР 540) може да се прошири на тоа како целите и барањата на оние МСР како МСР 315 и МСР 330 треба да се применат во однос на предметот на даденият МСР но не ги повторува истите. На тој начин, при остварување на целта наведена во МСР 540, ревизорот ги има во предвид целите и барањата од други релевантни МСР.

Користење на целите за утврдување на потребата од дополнителни ревизорски постапки (Точка 21 (а))

A70. Барањата на МСР се дизајнирани да му овозможат на ревизорот да ги постигне целите назначени во МСР, и на тој начин општите цели на ревизорот. Затоа, се очекува, правилната примена на барањата на МСР од страна на ревизорот да обезбеди достатна основа за остварување на целите од страна на ревизорот. Сепак, бидејќи околностите на ревизорските ангажмани значително се разликуваат и сите тие околности не може да се предвидат во МСР, ревизорот е одговорен за утврдување на ревизорските постапки потребни за исполнување на барањата на МСР и за остварување на целите. Во околностите на даден ангажман, може да постојат одредени работи кои бараат ревизорот да спроведе ревизорски постапки покрај оние кои се бараат со МСР за да ги исполни целите назначени во МСР.

Користење на целите за оценување дали се прибавени достатни ревизорски докази (Точка 21 (б))

A71. Од ревизорот се бара да ги користи целите за да оцени дали се прибавени достатни соодветни ревизорски докази во контекст на општите цели на ревизорот. Ако како резултат ревизорот заклучи дека ревизорските докази не се достатни и соодветни, тогаш ревизорот може да следи еден или повеќе од следните пристапи за остварување на барањето од точка 21(б):

- Да оцени дали биле, или ќе бидат, прибавени дополнителни релевантни ревизорски докази како резултат на почитување на други МСР;
- Да ја прошири извршената работа при примена на едно или повеќе барања; или
- Да спроведе други постапки кои ревизорот просудува дека се потребни во околностите.

Кога не се очекува ниту едно од погоре наведените да биде изводливо или возможно во околностите, ревизорот нема да биде способен да прибави достатни соодветни ревизорски

докази и со МСР од него се бара да го утврди ефектот врз ревизорскиот извештај или врз ревизорската способност да го комплетира ангажманот.

*Почитување на релевантните барања*

Релевантни барања (Точка 22)

A72. Во некои случаи, извесен МСР (а оттаму сите негови барања) може да не биде релевантен на околностите. На пример, ако ентитетот нема функција на интерна ревизија, ништо од МСР 610[26] не е релевантно.

A73. Во рамките на релевантен МСР, може да постојат условни барања. Таквото барање е релевантно кога околностите предвидени во барањето се применети и состојбата постои. Во главно, условеноста на барањето ќе биде или експлицитна или имплицитна, на пример:

- Барањето за модифицирање на ревизорското мислење доколку постои ограничување на делокругот[27] претставува експлицитно условно барање.

- Барањето да се комуницираат значајните недостатоци на интерните контроли идентификувани во текот на ревизијата на оние кои се задолжени за управување[28], кое зависи од постоењето на такви идентификувани значајни недостатоци; и барањето да се прибават достатни соодветни ревизорски докази поврзани со презентирање и обелоденување на сегментирани информации во согласност со применливата рамка за финансиско известување[29] кое зависи од таа рамка која бара или дозволува такво обелоденување, претставуваат имплицитни условни барања.

Во некои случаи, барањето може да биде изразено како условено од применлив закон или пропис. На пример, од ревизорот може да се бара да се повлече од ревизорски ангажман, *каде што повлекувањето е возможно според применливиот закон или пропис*, или од ревизорот може да се бара да направи нешто, *освен ако не е забрането со закон или пропис.* Зависно од законодавството, правната или регулаторна дозвола или забрана може да биде експлицитна или имплицитна.

Отстапување од барање (Точка 23)

A74. МСР воспоставува барања за документирање во оние исклучителни околности кога ревизорот отстапува од релевантно барање[30]. МСР не повикуваат на усогласеност со барање кое не е релевантно на околностите на ревизијата.

*Неуспех во остварување на цел* (Точка 24)

A75. Дали извесна цел е остварена е прашање на ревизорското професионално расудување. Расудувањето ги зема во предвид резултатите од ревизорските постапки извршени за усогласеност со барањата на МСР, и ревизорската оценка дали се прибавени достатни соодветни ревизорски докази и дали треба да се направи повеќе во посебни околности на ревизијата за да се остварат целите наведени во МСР. Според тоа, околностите од кои може да произлезе неуспех во остварување на целта ги вклучуваат оние кои:

- Го спречуваат ревизорот да ги почитува релевантните барања на МСР.

---

[26] МСР 610, "Користење на работата на интерните ревизори".

[27] МСР 705, "Модификации на мислењето во извештајот на независниот ревизор", точка 13

[28] МСР 265, "Комуницирање за недостатоците на интерната контрола со оние кои се задолжени за управувањето и раководењето", точка 9

[29] МСР 501 "Ревизорски докази – специфични разгледувања за селектирани ставки", точка 13

[30] МСР 230, точка 12.

- Резултираат во тоа да биде неизводливо или невозможно за ревизорот да спроведе дополнителни ревизорски постапки или да прибави дополнителни ревизорски докази утврдени за потребни од користењето на целите во согласнсот со точка 21, на пример поради ограничување во расположливите ревизорски докази.

A76. Ревизорската документација која ги исполнува барањата на МСР 230 и специфичните барања за документирање на други релевантни МСР обезбедуваат докази како основа на ревизорот за заклучок во врска со остварувањето на општите цели на ревизорот. Иако е потребно ревизорот да документира поодделно (во листа на проверки, на пример) дека поединечните цели се постигнати, документацијата за неуспех во постигнувањето на извесна цел му помага на ревизорот да оцени дали таквиот неуспех го спречил ревизорот во постигнување на општите цели на ревизорот.

# МЕЃУНАРОДЕН СТАНДАРД ЗА РЕВИЗИЈА 210

# ДОГОВАРАЊЕ НА УСЛОВИТЕ НА РЕВИЗОРСКИОТ АНГАЖМАН

(Стапува во сила за ревизиите на финансиските извештаи за периодите кои почнуваат на или по 15 декември 2009 година)

**СОДРЖИНА**


| | Точка |
|---|---|
| **Вовед** | |
| Делокруг на овој МСР | 1 |
| Датум на стапување во сила | 2 |
| **Цел** | 3 |
| **Дефиниции** | 4-5 |
| **Барања** | |
| Предуслови за ревизија | 6-8 |
| Договарање за условите на ревизорскиот ангажман | 9-12 |
| Повторливи ревизии | 13 |
| Прифаќање на промена на условите на ревизорскиот ангажман | 14-17 |
| Дополнителни размислувања во прифаќање на ангажманот | 18-21 |
| **Примена и друг објаснувачки материјал** | |
| Делокруг на овој МСР | A1 |
| Предуслови за ревизија | A2-A20 |
| Договарање за условите на ревизорскиот ангажман | A21-A27 |
| Повторливи ревизии | A28 |
| Прифаќање на промена на условите на ревизорскиот ангажман | A29-A33 |
| Дополнителни размислувања во прифаќање на ангажманот | A34-A37 |
| Додаток 1: Пример за писмо за ангажирање за ревизија | |
| Додаток 2: Определување на прифатливоста на рамката за општа намена | |

# ДОГОВАРАЊЕ НА УСЛОВИТЕ НА РЕВИЗОРСКИОТ АНГАЖМАН

Меѓународниот стандард за ревизија (МСР) 210, "Договарање на услови за ревизорскиот ангажман" треба да се чита во врска со МСР 200, "Општи цели на независниот ревизор и извршување на ревизијата согласно со Меѓународните стандарди за ревизија".

ДОГОВАРАЊЕ НА УСЛОВИТЕ НА РЕВИЗОРСКИОТ АНГАЖМАН

## Вовед

### Делокруг на овој МСР

1. Овој Меѓународен стандард за ревизија (МСР) се однесува на одговорноста на ревизорот при договарање на условите на ревизорскиот ангажман со раководството, и кадешто е применливо, оние кои се задолжени за управување. Ова вклучува воспоставување на одредени предуслови за ревизија, одговорности на раководството и, кадешто е применливо, оние кои се задолжени за управувањето. МСР 220[1] се однесува на оние разгледувања за прифаќање на ангажманот кои се под контрола на ревизорот. (Точка А1)

### Датум на стапување во сила

2. Овој МСР стапува во сила за ревизиите на финансиските извештаи за периодите кои почнуваат на или по 15 декември 2009 година.

## Цел

3. Целта на ревизорот е да го прифати или продолжи ревизорскиот ангажман само кога основата врз која треба да биде извршен е договорена, преку:

(а) Утврдување дали постојат предуслови за ревизија; и

(б) Потврдување дека постои општо разбирање помеѓу ревизорот и раководството и, кадешто е соодветно, оние кои се задолжени за управувањето за условите на ревизорскиот ангажман.

## Дефиниции

4. За целите на МСР, следните термини го имаат значењето дадено подолу:

Предуслови на ревизијата - Користењето на прифатлива рамка за финансиско известување од страна на раководството во подготовката на финансиските извештаи и договорот помеѓу раководството и, каде што е соодветно, оние кои имаат право на управување со фирмата за претпоставките[2] врз основа на кои се извршува ревизијата.

5. За целите на МСР, поимот "раководство" треба да се чита понатаму како "раководство и, кадешто е соодветно, оние кои се задолжени за управувањето."

## Барања

### Предуслови за ревизија

6. Со цел да се утврди дали постојат предуслови за ревизија, ревизорот ќе:

(а) Определи дали рамката за финансиско известување која се употребува при финансиското извесување е прифатлива; и (Точки А2-А10)

(б) Обезбеди согласност од раководството дека истото ја потврдува и разбира сопствената одговорност: (Точки А11-А14, А20)

(i) За подготовка на финансиските извештаи согласно прифатената рамка за финансиско известување, вклучувајќи каде што е релевантно и нивна објективна презентација; (Точка А15)

[1] МСР 220 "Контрола на квалитет за ревизија на финансиските извештаи"

[2] МСР 200 "Општи цели на независниот ревизор и извршување на ревизијата согласно со Меѓународните стандарди за ревизија", точка 13.

(ii) За оние интерни контроли за кои раководството определило дека се потребни да овозможат подготовка на финансиски извештаи кои се ослободени од материјално погрешно прикажување, независно дали од измама или грешка; и (Точки А16-А19)

(iii) Да му обезбедат на ревизорот:

а. Пристап до сите информации за кои раководството смета дека се релевантни во подготовката на финансиските извештаи како што се евиденции, документација и други информации;

б.Дополнителни информации кои ревизорот ги бара од раководството за целите на ревизијата; и

в.Неограничен пристап до лицата во ентитетот од кои ревизорот определил дека е потребно да се обезбеди ревизорски доказ.

*Ограничувања на делокругот пред прифаќање на ревизорскиот ангажман*

7. Ако раководството или оние кои се задолжени за управувањето го ограничат делокругот на ревизорската работа во условите на предложениот ревизорски ангажман при што ревизорот верува дека ограничувањето ќе резултира со воздржување од давање мислење за финансиските извештаи, ревизорот нема да го прифати овој лимитиран ангажман како ревизорски ангажман, освен ако не е предвидено со закон или пропис да го направи тоа.

*Останати фактори кои влијаат врз прифаќање на ревизорскиот ангажман*

8. Ако не постојат предуслови за ревизија, ревизорот ќе го дискутира ова прашање со раководството. Освен ако не е предвидено со закон или регулатива тоа да го направи, ревизорот нема да го прифати предложениот ревизорски ангажман:

(а) Ако ревизорот определи дека рамката за финансиско известување која е прифатена во подготвувањето на финансиските извештаи не е прифатлива, освен како што е предвидено во точка 19; или

(б) Ако договорот споменат во точка 6(б) не е обезбеден.

**Договорање за условите на ревизорскиот ангажман**

9. Ревизорот ќе ги договори условите за ревизорскиот ангажман со раководството или со оние кои се задолжени за управувањето, како што е соодветно. (Точка А21)

10. Според точка 11, договорените услови за ревизорскиот ангажман ќе бидат евидентирани во писмото за ангажирање или друга соодветна форма на писмен договор и ќе вклучува: (Точки А22-А25)

(а) Цели и делокруг на ревизијата на финансиските извештаи;

(б) Одговорности на ревизорот;

(в) Одговорности на раководството;

(г) Идентификување на применливата рамка за финансиско известување за подготовка на финансиските извештаи; и

(д) Повикување на очекуваната форма и содржина на извештаи кои треба да бидат издадени од ревизорот и изјава дека може да постојат околности кадешто извештајот може да се разликува од очекуваната форма и содржина.

ДОГОВАРАЊЕ НА УСЛОВИТЕ НА РЕВИЗОРСКИОТ АНГАЖМАН

11. Ако законот или регулативата ги пропишува во доволни детали условите на ревизорскиот ангажман споменати во точка 10, ревизорот не треба да ги евидентира истите во писмениот договор, освен фактот дека овој закон или регулатива се применува и дека раководството ги прифаќа и ги разбира одговорностите кои се наведени во точка 6(б). (Точки А22, А26-А27)

12. Ако законот или регулативата пропишуваат одговорности на раководството слични на оние опишани во точка 6(б), ревизорот треба да определи дека законот или регулативата вклучуваат одговорности кои, според расудувањето на ревизорот, се еквивалентни на ефектот на оние наведени во таа точка. За оние одговорности кои се еквивалентни, ревизорот може да користи зборови од законот или регулативата за да ги објасни во писмениот договор. За оние одговорности кои не се пропишани со закон или регулатива и чиј ефект е еквивалентен, писмениот договор ќе ги користи описите од точка 6(б). (Точка А26)

**Повторливи ревизии**

13. Кај повторливите ревизии, ревизорот ќе процени дали околностите бараат условите на ревизорскиот ангажман да бидат ревидирани и дали постои потреба да се потсети ентитетот за постоечките услови на ревизорскиот ангажман. (Точка А28)

**Прифаќање на промена на условите на ревизорскиот ангажман**

14. Ревизорот нема да се согласи да ги промени условите на ревизорскиот ангажман каде што не постои разумно оправдување за да се изврши промената. (Точки А29-А31)

15. Ако, пред завршувањето на ревизорскиот ангажман, од ревизорот е побарано да го промени ревизорскиот ангажман во ангажман кој изразува пониско ниво на уверување, ревизорот ќе определи дали постои разумно оправдување истото да се изврши. (Точки А32-А33)

16. Ако условите на ревизорскиот ангажман се променети, ревизорот и раководството ќе се согласат да ги евидентираат новите услови на ангажамнот во писмо за ангажирање или друга соодветна форма на писмен договор.

17. Ако ревизорот не е во состојба да се согласи со промената на условите на ревизорскиот ангажман и не му е дозволено од раководството да продолжи со оргиналниот ревизорски ангажман, ревизорот ќе:

(а) Се повлече од ревизорскиот ангажман кадешто е возможно согласно применливиот закон или регулатива; и

(б) Определи дали постои некоја обврска, дали договорна или поинаква, да ги извести останатите страни, како што се оние кои се задолжени за управувањето, сопствениците или регулаторите, за околносите.

**Дополнителни разгледувања во прифаќањето на ангажманот**

*Стандарди за финансиско известување дополнети со закон или регулатива*

18. Ако стандардите за финансиско известување воспоставени од овластени и признаени организации за воспоставување на стандарди, се дополнети со закон или регулатива, ревизорот ќе определи дали постојат конфликти помеѓу стандардите за финансиско известување и дополнителните барања. Ако таков конфликт постои,

ДОГОВАРАЊЕ НА УСЛОВИТЕ НА РЕВИЗОРСКИОТ АНГАЖМАН

ревизорот ќе дискутира со раководството за природата на дополнителните барања и ќе се согласи дали:

(а) Дополнителните барања можат да се исполнат преку дополнителни обелоденувања во финансиските извештаи; или

(б) Описот на прифатената рамка за финансиско известување во финансиските извештаи ќе биде соодветно променета.

Ако ниту една од погоре споменатите активности е возможна, ревизорот ќе определи дали ќе биде потребно да го модификува ревизорскиот извештај во согласност со МСР 705.[3] (Точка А34)

*Рамка за финансико известување пропишана од закон или регулатива – други прашања кои влијаат врз прифаќањето*

19. Ако ревизорот определил дека рамката за финансиско известување пропишана од закон или регулатива не е прифатлива, но поради фактот дека е пропишана од закон или регулатива, ревизорот ќе го прифати ревизорскиот ангажман само ако следните услови се присутни: (Точка А35)

(а) Раководството се согласува да обезбеди дополнителни обелоденувања во финансиските извештаи за да избегне финансиските извештаи да бидат погрешно разбрани; и

(б) Е прифатено во условите на ревизорскиот ангажман дека:

(i) Ревизорскиот извештај за финансиските извештаи ќе вклучува пасус за нагласување на прашање, со што ќе им се обрне внимание на корисниците за дополнителните обелоденувања, согласно МСР 706;[4] и

(ii) Освен ако не е побарано од ревизорот со закон или регулатива да изрази ревизорско мислење за финансиските извештаи со користење на фразите "се подготвени објективно, од сите материјални аспекти " или "даваат вистинска и објективна слика" во согласност со прифатената рамка за финансиско известување, ревизорското мислење за финансиските извештаи нема да ги вклучува овие фрази.

20. Ако условите истакнати во точка 19 не се присутни и ревизорот е обврзан со закон или регулатива да го прифати ревизорскиот ангажман, ревизорот ќе:

(а) Го оцени ефектот на погрешното разбирање на финансиските извештаи во ревизорскиот извештај; и

(б) Вклучи соодветно повикување за ова прашање во условите на ревизорскиот ангажман.

*Ревизорски извештај пропишан со закон или регулатива*

21. Во одредени случаи, законот или регулатива на соодветното законодавство пропишуваат формат или терминологија во ревизорскиот извештај во форма во која поимите се значајно различни од барањата на МСР. Во овие услови, ревизорот ќе оцени:

(а) Дали корисниците можат погрешно да го разберат уверувањето добиено од ревизијата на финансиските извештаи и, ако е така,

[3] МСР 705 "Модификации на мислењето во извештајот на независниот ревизор "

[4] МСР 706 "Пасуси за нагласување на прашање и пасуси за други прашања во извештајот на независниот ревизор "

(б) Дали дополнителни објаснувања во извештајот на ревизорот може да го намалат можното погрешно разбирање.[5]

Ако ревизорот заклучи дека дополнителните објаснувања во ревизорскиот извештај не можат да го намалат можното погрешно разбирање, ревизорот нема да го прифати ревизорскиот ангажман, освен ако не е предвидено со закон или регулатива тоа да го направи. Ревизијата извршена во согласност со таков закон или регулатива не е во согласност со МСР. Соодветно, ревизорот нема да вклучи било какви повикувања во ревизорскиот извештај дека ревизијата била извршена во согласност со МСР.[6] (Точки А36-А37)

***

## Примена и друг објаснувачки материјал

**Делокруг на овој МСР** (Точка 1)

А1. Ангажманите за уверување, кои вклучуваат ревизорски ангажман, можат да бидат прифатени само ако практичарот смета дека релевантните етички барања како што се независноста и професионалната компетентност ќе бидат задоволени, и кога ангажманот исполнува одредени карактеристики.[7] Одговорностите на ревизорот во врска со етичките барања во насока на прифаќање на ревизорскиот ангажман се додека се под контрола на ревизорот се опфатени во МСР 220.[8] Овој МСР се однесува на оние прашања (или предуслови) кои се под контрола на ентитетот и за кои е потребно ревизорот и раководството на ентитетот да се договорат.

**Предуслови на ревизијата**

*Рамка за финансиско известување* (Точка 6(а))

А2. Услов за прифаќање на ангажман за уверување е дека критериумот кој се однесува на дефиницијата за ангажман за уверување е соодветен и достапен на корисниците за кои е наменет.[9] Критериумите се основните мерила кои се користат за оценка или мерење на предметната материја вклучувајќи ги и, кога е релевантно, основните мерила за презентирање и обелоденување. Соодветниот критериум овозможува разумно конзистентна оценка или мерење на предметното прашање во контекст на професионалното расудување. За целите на МСР, прифатената рамка за финансиско известување го обезбедува критериумот кој ревизорот го користи во ревизија на финансиските извештаи, вклучувајќи каде е релевантна и нивната објективна презентација.

А3. Без прифатлива рамка за финансиско известување, раководството нема соодветна основа за подготвување на финансиските извештаи и ревизорот нема соодветен кретириум за ревизија на финансиските извештаи. Во многу случаи ревизорот може да претпостави дека прифатената рамка за финансиско известување е прифатлива, како што е објаснето во точките А8-А9.

---

[5] МСР 706.

[6] Види исто МСР 700 "Формирање на мислење и известување за финансиските извештаи", точка 43.

[7] "Меѓународна рамка за ангажмани за уверување", точка 17.

[8] МСР 220, точки 9-11.

[9] "Меѓународна рамка за ангажмани за уверување", точка 17(б)(ii).

Определување на прифатливоста на рамката за финансиско известување

А4. Фактори кои се релевантни за ревизорот да ја определи прифатливоста на рамката за финансиско известување кои се употребуваат во подготовката на финансиските извештаи вклучуваат:

- Природата на ентитетот (на пример, дали е деловно претпријатие, ентитет во јавниот сектор или непрофитна организација);
- Намената на финансиските извештаи (на пример, дали тие се подготвени да ги задоволат општите потреби за финансиски информации за поширокиот делокруг на корисници или потребите за финансиски информации на специфични корисници);
- Природата на финансиските извештаи (на пример, дали финансиските извештаи се комплетен сет на финансиски извештаи или единствен финансиски извештај); и
- Дали законот или регулативата обезбедуваат прифатлива рамка за финансиско известување.

А5. Многу корисници на финансиските извештаи не се во позиција да бараат финансиските извештаи да бидат прилагодени според нивните потреби за специфични информации. Додека сите потреби за информации на специфичните корисници не може да бидат задоволени, постојат потреби за финансиски информации кои се општи за поширокиот опсег на корисници. Финансиските извештаи подготвени во согласност со рамката за финансиско известување дизајнирана да ги задоволи потребите за општите финансиски информации за поширок опсег на корисници се именуваат како финансиски извештаи за општа намена.

А6. Во одредени случаи, финансиските извештаи ќе бидат подготвени во согласност со рамката за финансиско известување дизајнирана да ги задоволи потребите за финансиски информации на специфичните корисници. Овие финансиски извештаи се именуваат како финансиски извештаи за посебна намена. Потребите за финансиски информации на корисниците за кои се наменети ќе бидат определени со прифатената рамка за финансиско известување во овие околности. МСР 800 дискутира за прифатливоста на рамката за финансиско известување дизајнирана да ги задоволи потребите за финансиски информации на специфичните корисници.[10]

А7. Недостатоците во прифатената рамка за финансиско известување кои укажуваат дека рамката не е прифатлива можат да бидат согледани по прифаќањето на ревизорскиот ангажман. Кога користењето на рамката е пропишано со закон или регулатива, се применуваат барањата во точките 19-20. Кога користењето на рамката не е пропишано со закон или регулатива, раководството може да одлучи да примени друга рамка која е прифатлива. Кога раководството ќе го направи ова, како што е објаснето во точка 19, се договараат нови услови на ревизорскиот ангажман за истите да ги рефлектираат промените во рамката бидејќи претходно договорените услови не се повеќе точни.

Рамки за општа намена

А8. Во моментот, не постои општо призната објективна и овлстена основа за проценка на прифатливоста на рамката за општа намена. При недостаток на ваква основа, се претпоставува дека стандардите за финансикиско известување воспоставени од

[10] МСР 800 Посебни разгледувања – ревизии на финансиски извештаи подготвени во согласност со рамките за посебна намена, точка 8.

организациите кои се овластени или признаени да ги промовираат стандардите кои треба да се користат од одреден тип на ентитети треба да бидат прифатени во финансиските извештаи за општа намена подготвени од овие ентитети, обезбедувајќи и на организацијата да почитува воспоставен и транспарентен процес кој вклучува грижа и внимание за ставовите на поширок опсег на корисници.
Примери на вакви стандарди за финансиско известување вклучуваат:

- Меѓународни стандарди за финансиско известување (МСФИ) промовирани од Меѓународното тело за финансиски стандарди;
- Меѓународните сметководствени стандарди за јавен сектор (МССЈС) промовирани од Меѓународното тело за сметководствени стандарди во јавен сектор; и
- Сметководствени принципи промовирани од овластени и признаени организации за воспоставување на стандарди во посебни законодавства, обезбедувајќи и на организацијата следење на воспоставен и транспарентен процес кој вклучува грижа и внимание за ставовите на поширок опсег на корисници.

Овие стандарди за финансиско известување се често идентификувани како прифатена рамка за финансиско известување со закон или регулатива која го уредува подготвувањето на финансиските извештаи за општа намена.

Рамка за финансиско известување пропишана со закон или регулатива

A9. Согласно точката 6(а), од ревизорот се бара да определи дали рамката за финансиско известување, која се користи за подготвување на финансиските извештаи, е прифатлива. Во некои законодавства, законот или регулативата можат да пропишат рамка за финансиско известување која ќе се користи за подготовка на финансиски извештаи за општа намена за одредени типови на ентитети. Во недостаток на индикатори за спротивното, оваа рамка за финансиско известување се претпоставува дека е прифатлива за финансиските извештаи за општа намена подготвена од овие ентитети. Во случај рамката да не се смета за прифатлива, се применуваат точките 19-20.

Законодавства кои немаат организации кои поставуваат стандарди или пропишуваат рамка за финансиско известување

A10. Кога ентитетот е регистриран и работи во законодавство кое нема овластени или признаени организации за воспоставување на стандарди, или каде употребата на рамка за финансиско известување не е пропишана со закон или регулатива, раководството идентификува рамка за финансиско известување која треба да се користи при подготовка на финансиските извештаи. Додатокот 2 содржи насоки за определување на прифатливоста на рамката за финансиско известување во такви околности.

*Договарање на одговорностите на раководството* (Точка 6(б))

A11. Ревизијата согласно МСР е извршена со премиса дека раководството ги прифатило и ги разбира своите одговорности поставени во точка 6(б).[11] Во одредени законодавства, овие одговорности може да бидат специфицирани со закон или регулатива. Во други, може да има мали или да нема законски или регулаторни дефиниции за овие одговорности. МСР не е над законот или регулативата по овие прашања. Сепак, концептот на независна ревизија бара улогата на ревизорот да не вклучува превземање на одговорности за подготовка на финансиските извештаи или соодветните интерни контроли на ентитетот, и дека ревизорот има разумно очекување

[11] МСР 580 "Писмени изјави", точки 10-11.

да може да ги обезбеди информациите потребни за ревизијата доколку раководството е во можност да ги обезбеди или добие истите. Соодветно, премисата е фундаментална за извршување на независна ревизија. За да се избегне недоразбирањето, постигнат е договор со раководството, дека истото ги прифаќа и разбира таквите одговорности како дел од договарањето и евидентирањето на условите на ревизорскиот ангажман во точките 9-12.

А12. Начинот на кој одговорностите за финансиското известување се поделени помеѓу раководството и оние кои се задолжени за управувањето ќе варираат согласно ресурсите и структурата на ентитетот и одреден релевантен закон или регулатива, и соодветните улоги на раководството и оние кои се задолжени за управувањето. Во повеќе случаи, раководството е одговорно за извршување додека оние кои се задолжени за управувањето го надгледуваат раководството. Во некои случаи, оние кои се задолжени за управувањето ќе имаат, или ќе преземат, одговорност за одобрување на финансиските извештаи или надгледување на интерните контроли на ентитетот поврзани со финансиското известување. Во поголеми или ентитети од јавен интерес, подгрупа на оние кои се задолжени за управувањето, како што е Одоборот за ревизија, може да се задолжени со одредени одговорности за надзор.

А13. МСР 580 бара ревизорот да побара од раководството да обезбеди писмо со изјави дека ги исполнило одредените одговорности.[12] Затоа би било соодветно раководството да биде свесно дека од него се очекува добивање на таква писмена изјава, заедно со писмената изјава според друг МСР и, каде што е потребно, писмената изјава како поддршка на други ревизорски докази релевантни за финансиските извештаи или еден или повеќе специфични тврдења за финансиските извештаи.

А14. Каде што раководството нема да ги прифати своите одговорности, или нема да се согласи да даде писмена изјава, ревизорот нема да биде во можност да обезбеди достатен и соодветен ревизорски доказ.[13] Во овие околности, нема да биде соодветно ревизорот да го прифати ревизорскиот ангажман, освен ако законот или регулативата бараат од ревизорот тоа да го направи. Во случаи кога од ревизорот се бара да го прифати ревизорскиот ангажман, ревизорот може да треба да му ја објасни на раководството важноста на овие прашања, и импликациите на ревизорскиот извештај.

Подготвување на финансиските извештаи (Точка 6(б)(i))

А15. Повеќето од рамките за финансиско известување вклучуваат барања поврзани со презентација на финансиските извештаи; за овие рамки, *подготовката* на финансиските извештаи во согласност со рамката за финансиско известување вклучува *презентација.* Во случај на рамка за објективна презентација значајноста на целите на известувањето согласно објективна презентација е таква што премисата договорена со раководството вкучува специфични повикувања за објективна презентација, или одговорности да се осигура дека финансиските извештаи "даваат вистинска и објективна слика" во согласност со рамката за финансиско известување.

Интерна контрола (Точка 6(б)(ii))

А16. Раководството спроведува таква интерна контрола како што е определно дека е потребна да овозможи подготовката на финансиско известување ослободено од материјално погрешно прикажување, независно дали е од измама или грешка. Интерната контрола, независно колку е ефективна, може да му обезбеди на ентитетот

[12] МСР 580 "Писмени изјави", точки 10-11.

[13] МСР 580, точка А26.

само разумно уверување за остварување на целите за финансиско известување на ентитетот поради инхерентните ограничувања на интерната контрола.[14]

А17. Независната ревизија извршена во согласност со МСР не претставува замена за одржување на интерна контрола на ниво потребно за подготовка на финансиските извештаи од раководството. Соодветно, од ревизорот се бара да обезбеди согласност од раководството дека ги прифаќа и разбира неговите одговорности за интерната контрола. Сепак, согласноста потребна според точка 6(б)(ii) не имплицира дека ревизорот ќе утврди дека интерната контрола спроведена од раководстсвото ги остварува целите или дека истата ќе биде без недостатоци.

А18. Оставено е на раководството да определи кои интерни контроли се потребни да се овозможи подготвување на финансиските извештаи. Поимот "интерна контрола" вклучува широк опсег на активности во рамките на компонентите кои може да се опишат како контролно опкружување; процесот на оценка на ризикот на ентитетот; информацискиот систем, вклучувајќи ги поврзаните деловни процеси релевантни за финансиското известување, и комуникацијата; контролните активности; и надгледување на контролите. Оваа поделба, сепак, не секогаш рефлектира како одреден ентитет може да ги дизајнира, имплементира и спроведува своите интерни контроли, или како може да ги класификува одредените компоненти.[15] Интерните контроли на ентитетот (посебно, неговите сметководствени книги и евиденција, или сметководствениот систем) ќе ги рефлектираат потребите на раководство, комплексноста на деловните процеси, природата на ризиците кои се однесуваат на ентитетот, и релевантните закони или регулатива.

А19. Во одредени законодавства, законот или регулатива може да се повикуваат на одговорноста на раководството за соодветноста на сметководствените книги и евиденција, или сметководствениот систем. Во одредени случаи, општата пракса може да постави раздвојување помеѓу сметководствените книги и евиденција или сметководствените системи во една рака, и интерната контрола или контроли во друга. Бидејќи сметководствените книги и евиденција, или сметководствените системи, се интегрален дел на интерните контроли како што е објаснето во точка А18, нема специфично повикување на нив во точката 6(б)(ii) за описот на одговорноста на раководството. Да се избегнат недоразбирањата, може да е соодветно ревизорот да му го објасни на раководството делокругот на оваа одговорност.

Разгледувања релевантни за помалите ентитети (Точка (б))

А20. Една од целите при договарањето на условите на ревизорскиот ангажман е да се избегне недоразбирање во врска со соодветните одговорности на раководството и на ревизорите. На пример, кога трета страна помогнала во подготовката на финансиските извештаи, корисно е да се потсети раководството дека подготовката на финансиските извештаи во согласност со прифатената рамка за финансиско известување останува нивна одговорност.

**Договарање на условите на ревизорскиот ангажман**

*Договарање на условите на ревизорскиот ангажман* (Точка 9)

А21. Улогата на раководството и оние кои се задолжени за управувањето во договарањето на условите на ревизорскиот ангажман за ентитетот зависат од управувачката структура на ентитетот и релевантниот закон или регулатива.

[14] МСР 315 "Идентификување и проценка на ризиците од материјално погрешно прикажување преку разбирање на ентитетот и неговото опкружување", точка А46.

[15] МСР 315, точка А51 и Додаток 1.

## ДОГОВАРАЊЕ НА УСЛОВИТЕ НА РЕВИЗОРСКИОТ АНГАЖМАН

*Писмо за ревизорски ангажман или друга форма на писмен договор*[16] (Точки 10-11)

А22. Во интерес е на двете страни, ентитетот и ревизорот, ревизорот да го прати писмото за ангажирање пред започнување на ревизијата за да се избегне недоразбирањето во однос на ревизијата. Во одредени земји, сепак, целите и делокругот на ревизијата и одговорностите на раководството и на ревизорите може да биде соодветно воспоставено со закон, односно, ги пропишуваат прашањата објаснети во точка 10. Иако во овие околности точката 11 дозволува ревизорот да вклучи во писмото за ангажирање само повикување на фактот дека релевантниот закон или регулатива се применува и дека раководството ги прифаќа и ги разбира своите одговорности од точката 6(б), ревизорот може сепак да смета дека е соодветно да ги вклучи прашањата објаснети во точка 10 во писмото за ангажирање како информација за раководството.

Форма и содржина на писмото за ревизорски ангажман

А23. Формата и содржината на писмото за ревизорски ангажман може да варира за секој ентитет. Информацијата вклучена во писмото за ревизорски ангажман за одговорностите на ревизорот може да се базира врз МСР 200[17]. Точките 6(б) и 12 на овој МСР ги земаат предвид описите на одговорностите на раководството. Како дополнение на прашањата потребни според точка 10, писмото за ревизорски ангажман може да вклучува, на пример:

- Објаснување на делокругот на ревизијата, што вклучува посочување на важечките закони, прописи, МСР, и етичките и други изјави на професионалните тела кон кои се придржува ревизорот.
- Формата на било која друга комуникација на резултатите од ревизорскиот ангажман.
- Фактот дека поради инхерентни ограничувања на ревизијата, заедно со инхерентните ограничувања на интерните контроли, постои неизбежен ризик дека дури и некои материјални погрешни прикажувања можат да останат неоткриени, иако ревизијата е соодветно планирана и извршена во согласност со МСР.
- Аранжмани во врска со планирањето и извршувањето на ревизијата, вклучувајќи го и составот на ревизорскиот тим.
- Очекувањата дека раководството ќе обезбеди писмена изјава (види исто така точка А13).
- Договор со раководството навремено да му овозможи на ревизорот нацрт финансиски извештаи и останати дополнителни информации за да може ревизорот да ја заврши ревизијата во согласност во предвидениот временски распоред.
- Договор со раководството да го информира ревизорот за фактите кои можат да влијаат врз финансиските извештаи, за кои раководството може да стане свесно во периодот од датумот на ревизорскиот извештај до датумот на кои финансиските извештаи се издадени.
- Основата врз која надоместоците се пресметани и други договори за фактурирање.

---

[16] Во точката којашто следува, било какво повикување на писмото за ревизорскиот ангажман треба да се смета како повикување на писмото за ревизорскиот ангажман или друга соодветна форма на писмен договор.

[17] МСР 200, точка 3-9.

- Барање од раководството за прифаќање на добивањето на писмото за ревизорски ангажман и согласност во врска со условите на ангажманот кои се истакнати.

А24. Каде што е релевантно, следните точки може да бидат дел од писмото за ревизорски ангажман:

- Аранжмани во врска со вклучувањето на други ревизори и експерти во одредени аспекти на ревизијата.
- Аранжмани во врска со вклучувањето на интерните ревизори и останати вработени на ентитетот.
- Аранжмани кои треба да се направат со претходниот ревизор, доколку постои, во случај на првична ревизија.
- Какви било ограничувања на одговорностите на ревизорот кога постои таква можност.
- Посочување на какви било понатамошни договори помеѓу ревизорот и ентитетот.
- Какви било обврски за доставување на ревизорските работни документи на трети страни.

Пример на писмо за ревизорски ангажман е прикажано во Додатокот 1.

Ревизија на компоненти

А25. Кога ревизорот на матичното друштво е исто така ревизор на компонента, факторите кои можат да влијаат врз одлуката дали да се прати посебно писмо за ревизорски ангажман на компонентата го вклучуваат следното:

- Кој го назначува ревизорот на компонентата;
- Дали треба да се издаде посебен ревизорски извештај за компонентата;
- Законските барања во врска со назначувањето на ревизијата;
- Степенот на сопственост од страна на матичното друштво; и
- Степенот на независност на раководство на компонентата од матичното друштво.

Одговорности на раководството пропишани со закон или регулатива (Точки 11-12)

А26. Ако, според условите објаснети во точките А22 и А27, ревизорот заклучи дека не е потребно да се евидентираат одредени услови во ревизорскиот ангажман во писмото за ревизорски ангажман, ревизорот сеуште има обврска според точка 11 да бара писмена изјава од раководството дека ги прифаќа и разбира одговорностите утврдени во точка 6(б). Сепак, согласно точка 12, овие писмени договори можат да употребуваат поими од закон или регулатива, ако овој закон или регулатива воспоставува одговорности за раководството кои имаат еквивалентен ефект како оние опишани во став 6(б). Сметководствената професија, телото кое ги поставува ревизорските стандарди, или ревизорскиот регулатор во законодавство може да обезбеди насоки дали описите во законот или регулативата се еквивалентни.

Разгледувања специфични за ентитетите во јавниот сектор

А27. Законот или регулативата кои го уредуваат работењето на ревизијата на јавниот сектор генерално го определува мандатот за назначување на ревизорот на јавниот сектор и

вообичаено ги поставува одговорностите и моќта на ревизорите во јавниот сектор, вклучувајќи ја моќта за пристап до евиденцијата и другите информации на ентитетот. Кога законот или регулативата пропишуваат доволни детали за условите на ревизорскиот ангажман, ревизорите во јавниот сектор можат сепак да ја земат предвид користа во издавање на посеопфатно писмо за ревизорски ангажман од дозволеното во точка 11.

**Повторливи ревизии** (Точка 13)

А28. Ревизорот може да одлучи да не прати ново писмо за ревизорски ангажман или друг писмен договор секој период. Сепак, следните фактори може да предизвикаат соодветно да се ревидираат условите на ревизорскиот ангажман или да го потсетат ентитетот за постојните услови:

- Кое било укажување дека ентитетот погрешно ги разбира целите и делокругот на ревизијата.
- *Кои било преработени или специјални услови на ревизорскиот ангажман.*
- Неодамнешна промена на повисокото раководно ниво.
- Значајни промени во сопственоста.
- Значајни промени на природата или големината на деловното работење на ентитетот.
- *Промена на правните или законските барања.*
- Промена на рамката за финансиско известување прифатена за подготвувањето на финансиските извештаи.
- Промена на други барања за известување.

**Прифаќање на промена на условите на ревизорскиот ангажман**

*Барање за промена на условите на ревизорскиот ангажман* (Точка 14)

А29. Барање од ентитетот за промена на условите на ревизорскиот ангажман од страна на ревизорот може да резултираат од промена на околностите кои влијаат врз потребата за услугата, погрешно разбирање во однос на природата на ревизијата која што била првобитно побарана или ограничување на делокругот на ревизорскиот ангажман, без разлика дали е наметнато од раководството или е предизвикано од други причини. Ревизорот, како што е побарано во точка 14, ја зема предвид оправданоста на даденото барање, посебно импликациите од ограничување на делокругот на ревизорскиот ангажман.

А30. Промена на околностите кои влијаат врз барањата на ентитетот или погрешно разбирање во врска со природата на услугите којашто била првобитно побарана може да се смета како разумна основа за барање на промена на ревизорскиот ангажман.

А31. Спротивно на ова, промената не би се сметала за разумна ако се покажува дека промената се однесува на информации кои се неточни, некомплетни или на друг начин незадоволителни. На пример, кога ревизорот не е способен да обезбеди достатен и соодветен ревизорски доказ во врска со побарувањата и ентитетот бара ревизорскиот ангажман да биде променет во ангажман за проверка за да се избегне мислење со резерва или воздржување од давање мислење.

ДОГОВАРАЊЕ НА УСЛОВИТЕ НА РЕВИЗОРСКИОТ АНГАЖМАН

Барање за промена на ангажманот во ангажман за проверка или поврзани услуги (Точка 15)

А32. Пред договарањето на промената на ревизорскиот ангажман во ангажман за проверка или поврзани услуги, ревизорот кој е ангажиран да ја изврши ревизијата во согласност со МСР може да треба да ги оцени, како дополнување на прашањата во точките А29-А31 погоре, правните или договорни импликации на промената.

А33. Ако ревизорот заклучи дека постои разумно оправдување за промена на ревизорскиот ангажман во ангажман за проверка или поврзана услуга, ревизорската работа извршена до датумот на промената може да биде релевантна за променетиот ангажман; сепак, работата која треба да се изврши и извештајот да се издаде се оние кои се соодветни за ревидираниот ангажман. Со цел да се избегне конфузијата кај читателот, извештајот за поврзани услуги не треба да вклучува повикување на:

(а) Првобитиот ревизорски ангажман; или

(б) Било какви постапки кои се извршени во првобитниот ревизорски ангажман, освен онаа кога ревизорскиот ангажман е променет во ангажман за извршување на договорени постапки и затоа повикувањето на применетите постапки е вообичаен дел од извештајот.

**Дополнителни разгледувања за прифаќање на ангажманот**

*Стандарди за финансиско известување дополнети со закон или регулатива* (Точка 18)

А34. Во некои законодавства, законот или регулативата може да ги дополнат стандардите за финансиско известување воспоставени од овластени или признаени организации за воспоставување на стандарди, со дополнителни барања во врска со подготвувањето на финансиските извештаи. Во тие законодавства, прифатената рамка за финансиско известување за целите на примена на МСР ги вклучува обете, идентификуваната рамка за финансиско известување и оние дополнителни барања ако се утврди дека не се во конфликт со идентификуваната рамка за финансиско известување. Ова може, на пример, да биде случај кога законот или регулативата пропишува дополнителни обелоденувања од оние кои се бараат од стандардите за финансиско известување или кога тие го стеснуваат распонот на прифатливи избори кои можат да бидат направени во рамките на стандардите за финансиско известување.[18]

*Рамка за финансиско известување пропишана од закон или регулатива – други прашања кои влијаат врз прифаќањето* (Точка 19)

А35. Законот или регулативата можат да пропишат изразите во ревизорското мислење да ги користат фразите "се подготвени објективно, од сите материјални аспекти " или "даваат вистинска и објективна слика" во случаите кога ревизорот заклучува дека прифатената рамка за финансиско известување пропишана со закон или регулативата во друг случај би била неприфатлива. Во овој случај, поимите пропишани во зборовите од ревизорскиот извештај се значајно различни од барањата на МСР (Точка 21).

*Ревизорски извештај пропишан со закон или регулатива* (Точка 21)

А36. МСР истакнува дека ревизорот нема да не биде во согласност со МСР освен ако равизорот не е во согласност со сите МСР релевантни за ревизијата.[19] Кога законот или прописот пропишуваат формат или изрази за ревизорскиот извештај во формат или

[18] МСР 700, точка 15, вклучува барања во врска со оценка дали финансиските извештаи адекватно се повекуваат или ја опишуваат прифатената рамка за финансиско известување.
[19] МСР 200, точка 20.

изрази кои се значајно различни од барањата на МСР и ревизорот заклучува дека дополнителните објаснувања во ревизорскиот извештај не можат да ги спречат можните недоразбирања, ревизорот може да размисли да вклучи изјава во ревизорскиот извештај дека ревизјата не е извршена во согласност со МСР. Сепак, ревизорот се охрабрува да ги применува МСР, вклучувајќи ги МСР кои се однесуваат на ревизорскиот извештај, во обем кој е практичен, при што на ревизорот не му е дозволено да се повика дека ревизијата била извршена во согласност со МСР.

Размислувања специфични за ентитетите во јавниот сектор

А37. Во јавниот сектор, можат да постојат специфични законски барања кои го уредуваат ревизорскиот мандат; на пример, може од ревизорот да е побарано директно да го извести министерот, законодавецот или јавноста ако ентитетот се обидува да го ограничи делокругот на ревизијата.

ДОГОВАРАЊЕ НА УСЛОВИТЕ НА РЕВИЗОРСКИОТ АНГАЖМАН

**Додаток 1**
(Точки А23-А24)

## Пример за писмо за ревизорски ангажман

Следното е пример за писмо за ревизорски ангажман за ревизија на финансиски извештаи со општа намена коишто се подготвени во согласност со меѓународните стандарди за финансиско известување. Ова писмо не е обврзувачко туку е со намера да биде водич и може да се користи заедно со разгледувањата изложени во овој МСР. Треба да се менува согласно поединечните барања и околности. Нацртот се однесува на ревизија на финансиските извештаи за поединечен период на известување и бара прилагодување ако се планира или очекува да се примени за постојните ревизии (види точка 13 од овој МСР). Соодветно е да се побара правен совет дали друго предложено писмо е соодветно.

***

До соодветниот преставник од раководството или оние кои се задолжени за управување со компанијата АБВ:[20]

*[Цели и делокруг на ревизијата]*

Вие[21] побаравте да извршиме ревизија на финансиските извештаи на компанијата АБВ, кои се состојат од биланс на состојба заклучно со 31 декември 20Х1, и биланс на успех, извештај за промени во главнината и извештај за парични текови за годината којашто завршува тогаш, и прегледот на значајните сметководствени политики и други објаснувачки белешки. Со задоволство го потврдуваме нашето прифаќање и нашето разбирање на овој ревизорски ангажман со ова писмо. Нашата ревизија ќе биде извршена со цел да го изразиме нашето мислење за финансиските извештаи.

*[Одговорности на ревизорот]*

Ние ќе ја спроведеме нашата ревизија во согласност со Меѓународните стандарди за ревизија (МСР). Тие стандарди бараат да се придржуваме кон етичките барања и да ја планираме и извршиме ревизијата за да добиеме разумно уверување за тоа дали финансиските извештаи се ослободени од материјални погрешни прикажувања. Ревизијата вклучува извршување на постапки за прибавување на ревизорски докази во врска со износите и обелоденувањата во финансиските извештаи. Одбраните постапки зависат од расудувањето на ревизорот, вклучувајќи ја и проценка на ризиците од материјално погрешно прикажување на финансиските извештаи, без разлика дали е резултат на измама или грешка. Исто така, ревизијата вклучува и оценка на соодветноста на користените сметководствени и на разумноста на сметководствените проценки направени од страна на раководството, како и оценка на севкупното презентирање на финансиските извештаи.

Поради инхерентни ограничувања на ревизијата, заедно со инхерентните ограничувања на интерните контроли, постои неизбежен ризик дека некои материјални погрешни

[20] Адресираните и повиканите во оваа писмо ќе бидат оние кои се соодветни на околностите на ангажманот, вклучувајќи го релевантното законодавство. Значајно е да се повикаат соодветните лица – види точка А21.

[21] Преку ова писмо, повикувањата на "вие", "ние", "нас", "раководството", "*оние кои се задолжени за управување*" и "ревизор" треба да се користат или менуваат согласно на околностите.

ДОГОВАРАЊЕ НА УСЛОВИТЕ НА РЕВИЗОРСКИОТ АНГАЖМАН

прикажувања може да останат неоткриени, иако ревизијата е соодветно планирана и извршена во согласност со МСР.

При вршењето на нашата проценка на ризикот, ние ја земаме предвид интерната контрола која е релевантна за подготвувањето на финансиските извештаи од страна на ентитетот со цел да се дизајнираат ревизорски постапки кои се соодветни во околностите, но не со цел да се изрази мислење за ефективноста на интерната контрола на ентитетот. Меѓутоа, ние писмено ќе комуницираме со вас во врска со сите значајни недостатоци на интерната контрола значајни за ревизијата на финансиските извештаи коишто ќе бидат идентификувани во текот на ревизијата.

[*Одговороностите на раководството и идентификувањето на прифатената рамка за финансиско известување (за целите на овој пример се претпоставува дека ревизорот не определил дека законот или прописот ги пропишуваат оние одговорности во соодветните поими; објаснети во точката 6(б) на овој МСР и затоа се користат).*]

Нашата ревизија е извршена врз основа дека [раководството и, каде што е соодветно, оние кои се задолжени за управување][22] прифаќаат и разбираат дека тие имаат одговорност:

(а) За подготвување и објективно презентирање на финансиските извештаи во согласност со меѓународните стандарди за финансиско известување;[23]

(б) За оние интерни контроли за кои [раководството] определило дека се потребни да се овозможи подготвување на финансиските извештаи кои се ослободени од материјално погрешно прикажување, било заради измама или грешка; и

(в) Да не обезбеди со:

(i) Пристап до сите информации за кои [раководството] е свесно дека се релевантни за подготвувањето на финансиските извештаи како што се евиденции, документација или други информации;

(ii) Дополнителни информации кои можат да бидат побарани од [раководството] за целите на ревизијата; и

(iii) Неограничен пристап до персоналот во ентитетот од кој може да определиме дека е потребно да се обезбеди ревизорски доказ.

Како дел од нашиот процес на ревизија, од [раководството и, кадешто е соодветно, од оние кои се задолжени за управувањето], ќе побараме писмена потврда во однос на изјавите кои ни се дадени во врска со ревизијата.

Со нетрпение ја очекуваме целосната соработка со вашиот персонал во текот на ревизијата.

*[Други важни информации]*
*[Тука вметнете дополнителни информации, како што се надоместоците, наплатата и други специфични услови, како што е соодветно.]*
*[Известување]*
*[Вметнете соодветна повикување на очекуваната форма и содржина за ревизорскиот извештај]*

Формата и содржината на нашиот извештај може да треба да се дополнат во насока на наодите од нашата ревизија.

---

[22] Да се користи терминологија соодветна на околностите.

[23] Или, ако се соодветно, "За подготвување на финансиските извештаи кои даваат вистинска и објективна слика во согласност со Меѓународните стандарди за финансиско известување".

ДОГОВАРАЊЕ НА УСЛОВИТЕ НА РЕВИЗОРСКИОТ АНГАЖМАН

Ве молиме да ја потпишете и вратите приложената копија од ова писмо за да ни укажете дека е во согласност со вашето разбирање на аранжманите за нашата ревизија на финансиските извештаи вклучувајќи ги нашите соодветни одговорности.

XYZ

Прифатено и потврдено во името на Компанија АБВ од страна на

(потпишано)

.....
Име и позиција
Датум

**Додаток 2**
(Точка А10)

## Определување на прифатливоста на рамката за општа намена

**Законодавства кои немаат овластени и признаени организации за воспоставување на стандарди или рамки за финансиско известување пропишани со закон или регулатива**

1. Како што е објаснето во точка А10 на овој МСР, кога ентитетот е регистриран и работи во законодавство кое нема овластени или признаени организации за воспоставување на стандарди, или кога употребата на рамка за финансиско известување не е пропишана со закон или регулатива, раководството идентификува прифатлива рамка за финансиско известување. Практиката во овие законодавства е најчесто да се користат стандарди за финансиско известување воспоставени од една од организациите објаснети во точката А8 на овој МСР.

2. Алтернативно, може да бидат воспоставено сметководствени конвенции во одредено законодавство кои се општо признаени како рамка за финансиско известување за финансиските извештаи за општа намена подготвени од одредени специфични ентитети кои работат во тоа законодавство. Кога таквата рамка за финансиско известување е прифатена, од ревизорот се бара според точка 6(а) на овој МСР да определи дали сметководствените конвенции колективно ќе се прифатат како конструкција на прифатена рамка за финансиско известување за финансиските извештаи за општа намена. Кога сметководствените конвенции се широко користени во одредено законодавство, сметководствената професија во тоа законодавство може да ја определи прифатливоста на рамката за финансиско известување во име на ревизорите. Алтернативно, ревизорот може да го направи ова определување со земање на предвид дали сметководствените конвенции имаат карактеристики кои вообичаено може да се најдат кај прифатливите рамки за финансиско известување (види точка 3 подолу), или со споредување на сметководствените конвенции со барањата на постоечката рамка за финансиско известување која се смета за прифатлива (види точка 4 подолу).

3. Прифатената рамка за финансиско известување вообичаено ги исполнува следните карактеристики кои резултираат во информација од финансиските извештаи кои се корисни за корисниците за кои е наменето:

   (а) Релевантноста, при што информациите кои се обезбедени со финансиските извештаи се релевантни за природата на ентитетот и за намената на финансиските извештаи. На пример, во случај на деловно претпријатие кое подготвува финансиски извештаи за општа намена, релевантноста е оценета согласно информации потребни да ги задоволат општите потреби за финансиски информации за широкиот опсег на корисници, во донесување на економски одлуки. Овие потреби се обично задоволени со презентирање на финансиската состојба, финансната успешност и паричните текови на деловното претпријатие.

(б) Комплетност, при што не се испуштени трансакциите и настаните, сметководствените износи и обелоденувањата кои можат да влијаат на заклучоците донесени врз основа на финансиските извештаи..

(в) Веродостојност, при што информациите кои се обезбедени во финансиските извештаи:

(i) Се применливи, ја рефлектираат економската суштина, а не само правната форма на настаните и трансакциите, и

(ii) Кога се користат во слични услови, резултираат во разумно конзистентни оценки, мерења, презентирања и обелоденувања.

(г) Неутралноста, при што информациите во финансиските извештаи треба да бидат ослободени од пристрасност.

(д) Разбирливост, при што информациите во финансиските извештаи се јасни и сеопфатни и не се подложни на значително различни толкувања.

4. Ревизорот може да одлучи да ги спореди сметководствените конвенции со барањата на постоечката рамка за финансиско известување која се смета за прифатлива. На пример, ревизорот може да ги спореди сметководствените конвенции со МСФИ. Во ревизија на мал ентитет, ревизорот може да одлучи да ги спореди сметководствените конвенции со рамката за финансиско известување специјално развиена за такви ентитети од овластена и прифатена организација за воспоставување на стандарди. Кога ревизорот извршува таква сопредба и идентификува разлики, одлуката дали сметководствените конвенции прифатени за подготвување на финансиските извештаи а кои ја сочинуваат прифатената рамка за финансиско известување го вклучува земањето предвид на причините за разликите и дали примената на сметководствените конвенции, или опис на рамката за финансиско известување во финансиските извештаи, ќе резултира со погрешно разбирање на финансиските извештаи.

5. Конгломерат на сметководствени принципи развиени да одговараат на индивидуалните преференци не е прифатлива рамка за финансиско известување за финансиските извештаи за општа намена. Слично, рамката за услогласеност нема да биде прифатлива рамка за финансиско известување, освен ако не е општо прифатена од одредени законодавства од подготвувачите и корисниците.

# МЕЃУНАРОДЕН СТАНДАРД ЗА РЕВИЗИЈА 220

# КОНТРОЛА НА КВАЛИТЕТ ЗА РЕВИЗИЈА НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ

(Стапува во сила за ревизиите на финансиските извештаи за периодите кои почнуваат на или по 15 декември 2009 година)

**СОДРЖИНА**


| | Точка |
|---|---|
| **Вовед** | |
| Делокруг на овој МСР | 1 |
| Систем за контрола на квалитет и улога на тимот на ангажманот | 2-4 |
| Датум на стапување во сила | 5 |
| **Цел** | 6 |
| **Дефиниции** | 7 |
| **Барања** | |
| Одговорности на лидерот за квалитет на ревизијата | 8 |
| Релевантни етички барања | 9-11 |
| Прифаќање и продолжување на односите со клиентот и ревизорскиот ангажман | 12-13 |
| Назначување на тим на ангажманот | 14 |
| Извршување на ангажманот | 15-22 |
| Надгледување | 23 |
| Документација | 24-25 |
| **Примена и друг објаснувачки материјал** | |
| Систем за контрола на квалитет и улога на тимот на ангажманот | A1-A2 |
| Одговорност на лидерот за квалитет на ревизијата | A3 |
| Релевантни етички барања | A4-A7 |
| Прифаќање и продолжување на односите со клиентот и ревизорскиот ангажман | A8-A9 |
| Назначување на тим на ангажманот | A10-A12 |

# КОНТРОЛА НА КВАЛИТЕТ ЗА РЕВИЗИЈА НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ


| | |
|---|---|
| Извршување на ангажманот..... | А13-А31 |
| Надгледување ..... | А32-А34 |
| Документација ..... | А35 |


Меѓународниот стандард за ревизија (МСР) 220, "Контрола на квалитет за ревизија на финансиските извештаи" треба да се чита во врска со МСР 200, "Општи цели на независниот ревизор и спроведувањето на ревизијата во согласност со Меѓународните стандарди за ревизија".

КОНТРОЛА НА КВАЛИТЕТ ЗА РЕВИЗИЈА НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ

## Вовед

### Делокруг на овој МСР

1. Овој Меѓународен стандард за ревизија (МСР) се однесува на посебните одговорности на ревизорот во врска со постапките за контрола на квалитет за ревизија на финансиските извештаи. Исто така ги адресира, кадешто е применливо, одговорностите на прегледувачот на ангажманот за контрола на квалитет. Овој МСР треба да се чита заедно со релевантните етички барања.

### Систем на контрола на квалитет и улога на тимот на ангажманот

2. Системот за контрола на квалитет, политиките и постапките се одговорност на ревизорската фирма. Според МСКК 1, фирмата има обврска да воспостави и одржува систем на контрола на квалитет за да обезбеди разумно уверување дека:

(а) Фирмата и нејзиниот персонал ги почитуваат професионалните стандарди и применливите правни и регулаторни барања;

(б) Извештаите издадени од фирмата или партнерот на ангажманот се соодветни на околностите.[1]

Овој МСР е поставен врз премиса дека фирмата е предмет на МСКК 1 или национални барања кои се барем толку обврзувачки. (Точка А1)

3. Во контекст на системот за контрола на квалитет на фирмата, тимот на ангажманот има одговорност да ги имплементира постапките за контрола на квалитет кои се применливи за ревизорскиот ангажман и да и' обезбеди на фирмата релевантни информации за да го овозможи функционирањето на делот од системот за контрола на квалитет на фирмата во врска со независноста.

4. Тимот на ангажманот има обврска да се придржува кон системот за контрола на квалитет на фирмата, освен ако информациите обезбедени од фирмата или други странки не предлагаат поинаку. (Точка А2)

### Датум на стапување во сила

5. Овој МСР стапува во сила за ревизиите на финансиските извештаи за периодите кои почнуваат на или по 15 декември 2009 година.

## Цел

6. Целта на ревизорот е да ги имплементира постапките за контрола на квалитет на ниво на ангажманот со што ќе обезбеди разумно уверување дека:

(а) Ревизијата е во согласност со професионалните стандарди и прифатливата правна и регулаторна рамка;

(б) Издадениот ревизорски извештај е соодветен на околностите.

## Дефиниции

7. За целите на МСР, следните термини го имаат значењето дадено подолу:

[1] МСКК 1 "Контрола на квалитет за фирми кои вршат ревизии и проверки на финансиски извештаи и други ангажмани за уверување и поврзани услуги", точка 11.

КОНТРОЛА НА КВАЛИТЕТ ЗА РЕВИЗИЈА НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ

(а) Партнер на ангажманот[2] – Партнерот или друго лице во фирмата кое е одговорно за ангажманот и неговото извршување и за извештајот кој е издаден во името на фирмата, и кој, доколку се бара, го има соодветното овластување од некое професионално, правно или регулаторно тело.

(б) Контролна проверка на квалитетот на ангажманот – Процес кој е дизајниран да обезбедува објективна оценка, на или пред датата на извештајот, на значајните расудувања кои ги направил тимот на ангажманот и заклучоците кои тие ги постигнале при формулирање на извештајот. Процесот на контролна проверка на квалитетот на ангажманот е наменета за ревизии на финансиски извештаи на ентитети кои котираат на берза и за други ангажмани, доколку постојат, за кои фирмата одлучила да се спроведе проверка на контрола на квалитетот на ангажманот.

(в) Прегледувач на контролата на квалитетот на ангажманот – Партнер, друго лице во фирмата, соодветно квалификувано надворешно лице или тим сочинет од такви поединци, од кои ниту еден не е дел од тимот на ангажманот, со достатно и соодветно искуство и овластување за објективно оценување на значајните расудувања кои ги направил тимот на ангажманот и заклучоците кои ги постигнале при формулирање на извештајот.

(г) Тим на ангажманот – Сите партнери и сите вработени кои го извршуваат ангажманот, вклучувајќи ги и сите поединци кои ги ангажирала фирмата или фирма од мрежата, кои извршуваат постапки во врска со ангажманот. Ова ги исклучува екстерните експерти ангажирани од фирмата или фирма од мрежата.[3]

(д) Фирма - Самостоен практичар, партнерство, корпорација или друг ентитет на професионални сметководители.

(ѓ) Инспекција – Во врска со комплетирани ангажмани, постапки дизајнирани да прибавуваат докази за придржувањето на тимовите на ангажманот кон политиките и постапките на фирмата за контрола на квалитетот.

(е) Ентитет кој котира на берза – Ентитет чии хартии од вредност, сопственички или должнички, котираат на признаена берза за хартии од вредност, или се тргувало со нив според регулативите на признаената берза на хартии од вредност или друго еквивалентно тело.

(ж) Надгледување - Процес кој опфаќа постојано разгледување и оценување на системот на контрола на квалитетот во фирмата, вклучувајќи и периодична инспекција на избрани комплетирани ангажмани, дизајниран да овозможи фирмата да добива разумно уверување дека нејзиниот систем на контрола на квалитетот дејствува ефективно.

(з) Фирма од мрежата - Фирма или ентитет кој припаѓа на мрежата.

(ѕ) Мрежа - Поголема структура:

(i) Која има цел да остварува соработка, и

(ii) Која јасно има за цел остварување на профит или поделба на трошоци или пак има заедничка сопственост, контрола или раководство, заеднички политики и постапки за контрола на квалитет, заедничка деловна стратегија, користи заедничко познато име, или значителен дел од професионалните ресурси.

(и) Партнер – Секој поединец со овластување да ја обврзува фирмата во поглед на извршувањето на ангажман за професионални услуги.

---

[2] "Партнер на ангажманот," "партнер," и "фирма" треба да се читаат како поими кои се однесуваат на нивните еквиваленти во јавниот сектор, каде што е релевантно.

[3] МСР 620, "Користење на работата на експерт на ревизорот", точка 6(а), го дефинира поимот "експерт на ревизорот"

КОНТРОЛА НА КВАЛИТЕТ ЗА РЕВИЗИЈА НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ

(ј) Персонал – Партнери и вработени

(к) Професионални стандарди – Меѓународни стандарди за ревизија (МСР) и релевантни етички барања.

(л) Релевантни етички барања – Етички барања на кои треба да се придржуваат тимот на ангажманот и прегледувачот на контролата на квалитетот на ангажманот, што обично се состои од делот А и делот Б од Кодексот за етика на професионалните сметководители издаден од Меѓународната федерација на сметководители (Кодексот на МФС) заедно со националните барања кои се порестриктивни.

(љ) Вработени – Професионалци, освен партнери, вклучувајќи било кои експерти кои се вработени од страна на фирмата.

(м) Соодветно квалификувано надворешно лице – Поединец надвор од фирмата со способности и компетентност да дејствува како партнер на ангажманот, на пример партнер на друга фирма, или вработен (со соодветно искуство) било во професионално сметководствено тело чии членови може да вршат ревизии и проверки на историски финансиски информации или други ангажмани за уверување или поврзани услуги, или во организација која обезбедува релевантни услуги на контрола на квалитетот.

## Барања

### Одговорности на лидерот за квалитет на ревизијата

8. Партнерот на ангажманот треба да ја превземе одговорноста за севкупниот квалитет на секој ревизорски ангажман во којшто овој партнер е назначен. (Точка А3)

### Релевантни етички барања

9. Низ ревизорскиот ангажман, партнерот на ангажманот ќе остане внимателен, преку набљудување и испитување доколку е потребно, за доказ на неусогласеност на членовите од тимот на ангажманот со релевантните етички барања. (Точки А4-А5)

10. Ако партнерот на ангажманот преку системот за контрола на квалитет на фирмата или на друг начин, воочи прашања кои укажуваат дека член на тимот на ангажманот работи спротивно на релевантните етички барања, партнерот на ангажманот, во консултација со останатите во фирмата, ќе определи соодветни акции. (Точка А5)

*Независност*

11. Партнерот на ангажманот ќе донесе заклучок за усогласеноста со барањата за независност кои се применуваат на ревизорскиот ангажман. Во текот на ова, партнерот на ангажманот ќе: (Точка А5)

(а) Обезбеди релевантни информации од фирмата и, кадешто е применливо, мрежата на фирми, за да ги идентификува и оцени околностите и односите кои создаваат закани за независноста;

(б) Ги оцени информациите за идентификуваните прекршоци, ако постојат, на политиките и постапките за независноста во фирмата за да определи дали тие креираат закани за независност на ревизорскиот ангажман;

(в) Превземе соодветни активности да ги отстрани овие закани или да ги намали истите на прифатливо ниво со примена на заштитни мерки, или, доколку смета дека е соодветно, да се повлече од ревизорскиот ангажман, каде што повлекувањето е

возможно со применливиот закон или регулатива. Партнерот на ангажманот итно ќе ја извести фирмата за секоја неможност да го разреши прашањето, со цел превземање на соодветна активност. (Точки А6-А7)

**Прифаќање и продолжување на односите со клиентот и ревизорскиот ангажман**

12. Партнерот на ангажманот ќе биде задоволен ако се следат соодветните постапки во врска со прифаќањето и продолжувањето на односите со клиентот и ревизорскиот ангажман, и ќе определи дали заклучоците кој ги донел во врска со наведеното се соодветни. (Точки А8-А9)

13. Ако партнерот на ангажманот обезбеди информации кои можат да предизвикаат фирмата да го одбие ревизорскиот ангажман и доколку овие информации биле достапни порано, партнерот на ангажманот итно ќе ги комуницира овие информации со фирмата, со што фирмата и партнерот на ангажманот ќе ги превземат потребните активности. (Точка А9)

**Назначување на тим на ангажманот**

14. Партнерот на ангажманот ќе биде задоволен дека тимот на ангажманот, и *останатите експерти во ревизијата кои не се дел од тимот на ангажманот, заеднички ги* имаат соодветните компетентности и способности да:

(а) Извршат ревизорски ангажман во согласност со професионалните стандарди и применливите правни и регулаторни барања; и

(б) Овозможат издавање на ревизорски извештај кој ќе одговара на околностите. (Точки А10-А12)

**Извршување на ангажманот**

*Насочување, надзор и извршување*

15. Партнерот на ангажманот ќе превземе одговорности за:

(а) Насочување, надзор и извршување на ревизорскиот ангажман во согласност со професионалните стандарди и применливите правни и регулаторни барања; (Точки А13-А15, А20)

(б) Ревизорскиот извештај да биде соодветен на околностите.

*Проверка*

16. Партнерот на ангажманот ќе превземе одговорности за проверка на извршувањето во согласност со политиките и постапките за проверка на фирмата. (Точки А16-А17, А20)

17. На или пред датумот на ревизорскиот извештај, партнерот на ангажманот преку проверка на ревизорската документација и дискусија со тимот на ангажманот ќе се задоволи дека достатен и соодветен ревизорски доказ е обезбеден да ги поддржи донесените заклучоци за издавање на ревизорскиот извештај. (Точки А18-А20)

*Консултација*

18. Партнерот на ангажманот ќе:

КОНТРОЛА НА КВАЛИТЕТ ЗА РЕВИЗИЈА НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ

(а) Превземе одговорност тимот на ангажманот да добие соодветна консултација за тешките или контроверзни прашања;

(б) Биде задоволен дека членовите на тимот на ангажманот ги превземале соодветните консултации во текот на ангажманот, во рамките на тимот на ангажманот и со други на соодветно ниво во или надвор од фирмата;

(в) Биде задоволен дека природата и делокругот, како и заклучоците од овие консултации се потврдени од страните кои биле консултирани;

(г) Утврди дека заклучоците од овие консултации се имплементирани (Точки А21-А22)

*Проверка на контролата на квалитет на ангажманот*

19. За ревизиите на финансиските извештаи на ентитети кои котираат на берза, и оние други ревизорски ангажмани, ако постојат, за кои фирмата определила дека е потребна проверка на контролата на квалитет на ангажманот, партнерот на ангажманот ќе:

(а) Утврди дека е назначен прегледувач на контролата на квалитет на ангажманот;

(б) Ги дискутира со прегледувачот на контролата на квалитет на ангажманот значајните прашања кои произлегле во текот на ревизорскиот ангажман, вклучувајќи ги оние идентификувани во текот на проверката на контролата на квалитет на ангажманот; и

(в) Нема да го назначи датумот на ревизорскиот извештај додека не се заврши проверката на контролата на квалитет на ангажманот. (Точки А23-А25)

20. Прегледувачот на контролата на квалитет на ангажманот ќе изврши објективна оценка на значајните расудувања на тимот на ангажманот, и заклучоците донесени во формулирањето на ревизорскиот извештај. Оваа оценка ќе вклучува:

(а) Дискусија на значајните прашања со партнерот на ангажманот;

(б) Проверка на финансиските извештаи и предложениот ревизорски извештај;

(в) Проверка на одбрани ревизорски документи поврзани со значајни расудувања на тимот на ангажманот и добиени заклучоци;

(г) Оценка на заклучоците донесени при формулирање на ревизорскиот извештај и разгледувања дали предложениот ревизорски извештај е соодветен. (Точки А26-А27, А29-А30)

21. За ревизијата на финансиските извештаи на ентитети кои котираат на берза, прегледувачот на контролата на квалитет на ангажманот, при извршувањето на проверката на контролата на квалитетот на ангажманот, исто така ќе го земе предвид и следното:

(а) Оценка на независноста на тимот на ангажманот на фирмата во врска со ревизорскиот ангажман;

(б) Дали соодветна консултација се случила за прашања кои вклучуваат различни мислења или за други тешки или контроверзни прашања, и заклучоците кои произлегле од овие консултации;

(в) Дали ревизорската документација избрана за проверка ја отсликува работата извршена во врска со значајните расудувања и ги поддржува донесените заклучоци. (Точки А28-А31)

*Разлики во мислењето*

КОНТРОЛА НА КВАЛИТЕТ ЗА РЕВИЗИЈА НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ

22. Ако се појават разлики во мислењето во тимот на ангажманот, со оние кои се консултирани или, каде е применливо, помеѓу партнерот на ангажманот и прегледувачот на контрола на квалитет на ангажманот, тимот на ангажманот треба да ги следи политиките и постапките на фирмата во врска со разрешување на разликите во мислењето.

**Надгледување**

23. Ефективниот систем на контрола на квалитет вклучува процес на надгледување дизајниран да и обезбеди на фирмата разумно уверување дека политиките и постапките поврзани со системот на контрола на квалитет се релевантни, адекватни и функционираат ефективно. Партнерот на ангажманот ќе ги земе предвид резултатите од процесот на надгледување во фирмата од последните информации циркулирани во фирмата и, ако е применливо, мрежата на фирми и дали недостатоците забележани во информацијата може да влијаат врз ревизорскиот ангажман. (Точки А32-А34)

**Документација**

24. Ревизорот ќе вклучи во ревизорската документација:[4]

(а) Прашања идентификувани во врска со усогласеноста со релевантните етички барања и како овие се разрешени.

(б) Заклучоци за усогласеноста со барањата за независност кои се однесуваат на ревизорскиот ангажман, и релевантни дискусии со фирмата како поткрепа на овие заклучоци.

(в) Заклучоци донесени во врска со прифаќањето и продолжувањето на односите со клиентот и ревизорскиот ангажман.

(г) Природата и делокругот на, и заклучоците кои произлегуваат од, консултациите извршени во текот на ревизорскиот ангажман. (Точка А35)

25. Прегледувачот на контролата на квалитет на ангажманот, во врска со проверката на ревизорскиот ангажман, ќе документира дека:

(а) Се извршени, постапките согласно политиките за проверка на контролата на квалитет на ангажманот;

(б) Проверката на контролата на квалитет на ангажманот е завршена пред датумот на ревизорскиот извештај;

(в) Прегледувачот не воочил некои неразрешени прашања кои може да предизвикаат ревизорот да верува дека значајни расудувања на тимот на ангажманот и донесените заклучоци не се соодветни.

***

## Примена и друг објаснувачки материјал

**Систем на контрола на квалитет и улогата на тимот на ангажманот** (Точка 2)

А1. МСКК 1, или националните барања кои не се помалку рестриктивни, се однесуваат на одговорностите на фирмата да воспостави и одржи систем на контрола на квалитет на

[4] МСР 230 "Ревизорска документација", точки 8-11 и точка А6.

ревизорските ангажмани. Системот на контрола на квалитет вклучува политики и постапки кои ги адресираат секој од следните елементи:

- Лидерските обврски за квалитет во фирмата;
- Релевантите етички барања;
- Прифаќање и одржување на односите со клиентот и поединечните ангажмани;
- Човечките ресурси;
- Извршување на ангажманот;
- Надгледување.

Националните барања кои се однесуваат на одговорностите на фирмата за воспоставување и одржување на систем на контрола на квалитет се барем рестриктивни колку и МСКК 1 кога ги адресираат сите елементи од оваа точка и воспоставуваат обврски за фирмата за исполнување на целите на барањата на МСКК 1.

*Потпирање врз системот на контрола на квалитет на фирмата* (Точка 4)

A2. Освен ако информациите обезбедени од фирмата и останатите страни, не предлагаат поинаку, тимот на ангажманот може да се потпре на системот на контрола на квалитет на фирмата во врска со, на пример:

- Компетентноста на персоналот преку нивниот процес на вработување и формална обука.
- Независноста преку собирање и комуникација на релевантни информации за независноста.
- Одржување на односи со клиентот преку систем на прифаќање и продолжување.
- Почитување на применливите правни и регулаторни барања преку процес на надгледување.

**Лидерски одговорности за квалитет на ревизиите** (Точка 8)

A3. Активностите на партнерот на ангажманот и соодветните пораки до останатите членови на тимот на ангажманот, во превземање на одговорност за севкупниот квалитет на секој ревизорски ангажман, ја потенцира:

(а) Важноста на квалитетот на ревизијата на:

(i) Извршување на работата во согласност со професионалните стандарди и применливите правни и регулаторни барања;

(ii) Усогласување со политиките и постапките за контрола на квалитет на фирмата кои се применливи;

(iii) Издавање на ревизорски извештај кој е соодветен на околностите; и

(iv) Способноста на тимот на ангажманот да покрене прашања без страв од казни; и

(б) Фактот дека квалитетот е основен во извршување на ревизорскиот ангажман.

**Релевантни етички барања**

*Усогласеност со релевантните етички барања* (Точка 9)

КОНТРОЛА НА КВАЛИТЕТ ЗА РЕВИЗИЈА НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ

A4. Кодексот на МФС воспоставува фундаментални принципи на професионална етика, кои вклучуваат:

(а) Интегритет;

(б) Објективност;

(в) Професионална компетентност и должно внимание;

(г) Доверливост;

(д) Професионлано однесување.

Дефиниција на "Фирма", "Мрежа" и "Мрежа на фирми" (Точка 9-11)

A5. Дефинициите на "фирма", "мрежа" и "мрежа на фирми" во релевантните етички барања можат да се разликуваат од оние во овој МСР. На пример, кодексот на МФС ја дефинира "фирмата" како:

(а) Самостоен практичар, партнерство, корпорација или друг ентитет на професионални сметководители;

(б) Ентитет кој ги контролира ваквите страни преку сопственост, управување или други начини;

(в) Ентитет кој е контролиран од ваквите страни преку сопственост, управување или други начини.

Кодексот на МФС исто така обезбедува насоки во врска со термините "мрежа" и "мрежа на фирми".

Во усогласувањето со барањата од точките 9-11, дефинициите користени во релевантните етички барања се применуваат колку што е потребно да ги интерпретираат овие етички барања.

*Закани за независноста* (Точка 11 (в))

A6. Партнерот на ангажманот може да идентификува закани за независноста во врска со ревизорскиот ангажман кои заштитните мерки не се во можност да ги елиминираат или намалат до прифатливо ниво. Во овој случај, како што е предвидено во точка 11 (в), партнерот на ангажманот го/ги известува релевантното лице/лица во фирмата за да се определат соодветни активности, кои можат да вклучат отстранување на активноста или интересот кој ја создава заканата, или повлекување од ревизорскиот ангажман, каде повлекувањето е возможно под применливиот закон или регулативата.

Разгледувања специфични за ентитетите од јавен сектор

A7. Законските мерки може да обезбедат заштитни механизми за независноста за ревизорите во јавниот сектор. Сепак, ревизорите во јавниот сектор или ревизорските фирми кои извршуваат ревизии во јавниот сектор во име на законските ревизори можат, во зависност од условите на мандатот во одредени законодавства, да го прилагодат својот пристап со цел да промовираат усогласеност според духот на точката 11. Кадешто мандатот на ревизорите во јавниот сектор не дозволува повлекување од ангажманот, ова може да вклучи, обелоденување преку јавен извештај, на околностите кои произлегле, кои доколку се во приватен сектор, би го навеле ревизорот да се повлече.

**Прифаќање и продолжување на односите со клиентот и ревизорскиот ангажман** (Точка 12)

КОНТРОЛА НА КВАЛИТЕТ ЗА РЕВИЗИЈА НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ

A8. Пред прифаќање на ангажманот со нов клиент, кога се одлучува дали да се продолжи постоечкиот ангажман, и кога се се размислува за прифаќање на нов ангажман со постоечкиот клиент, МСКК 1 бара фирмата да обезбеди информации кои се смета дека се потребни во околностите.[5] Информациите како наведените подоле помагаат парнерот на ангажманот да определи дали заклучоците донесени во врска со прифаќањето и продолжувањето на односите со клиентот и ревизорскиот ангажман се соодветни:

- Интегритетот на главните сопственици, клучното раководство и оние кои се задолжени за управувањето во ентитетот;
- Дали тимот на ангажманот е компетентен да го изврши ревизорскиот ангажман и ги има потребните способности, вклучувајќи го времето и ресурсите;
- Дали фирмата и тимот на ангажманот може да работат согласно релевантните етички барања; и
- Значајните прашања кои се јавиле во текот на тековниот и претходниот ревизорски ангажман, и нивните импликации за продолжување на односите.

*Разгледувања специфични за ентитетите во јавниот сектор* (Точки 12-13)

A9. Во јавниот сектор, ревизорите можат да бидат назначени согласно законските процедури. Соодветно, одредени барања и разгледувања во врска со прифаќањето и продолжувањето на односите со клиентот и ревизорскиот ангажман од точките 12, 13 и A8 можат да бидат релевантни. Сепак, информациите собрани како резултат на опишаниот процес можат да бидат корисни за ревизорите во јавниот сектор во извршување на оценката на ризиците и извршувањето на одговорностите за известување.

**Назначување на тимот на ангажманот** (Точка 14)

A10. Тимот на ангажманот вклучува лице кое е експерт во специјалнизирана област како сметководство или ревизија, независно дали е ангажирано или вработено во фирмата, доколку има, кое ги извршува ревизорските постапки на ангажманот. Сепак, лицето со таква експертиза не е член на тимот на ангажманот ако ангажманот на лицето е само консултација. Консултацијата е офатена во точка 18, и точките A21-A22.

A11. Кога се зема предвид соодветната компетентност и способностите кои се очекуваат од тимот на ангажманот како целина, партнерот на ангажманот треба да ги земе предвид следните прашања:

- Разбирање на и практично искуство со ангажмани од слична природа и сложеност преку соодветна обука и учество.
- Разбирање на професионалните стандарди и регулаторните и законските барања.
- Соодветно техничко знаење, вклучувајќи познавање на релевантна информатичка технологија и специјализирани области на сметководство и ревизија.
- Познавање на релевантните дејности во кои работи ентитетот.
- Способност да применуваа професионално расудување.
- Разбирање на политиките и постапките за контрола на квалитет на фирмата.

[5] МСКК 1, точка 27(а).

КОНТРОЛА НА КВАЛИТЕТ ЗА РЕВИЗИЈА НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ

*Разгледувања специфични за ентитетите во јавен сектор*

А12. Во јавниот сектор, дополнителните соодветни компетентности може да вклучуваат способности кои се потребни за да се создадат услови за ревизорски мандат во посебното законодавство. Овие компетентности можат да вклучуваат разбирање на применливите аранжмани за известување, што вклучува известување до законодавецот или на друго управувачко тело или јавен сектор. Поширокиот делокруг на ревизија на јавен сектор може да вклучува, на пример, одредени аспекти на оперативна ревизија или севкупна оценка на усогласеноста со законот, регулативата или други авторитети и спречување и откривање на измама или корупција.

**Извршување на ангажманот**

*Насочување, надзор и извршување* (Точка 15(а))

А13. Насочувањето на тимот на ангажманот вклучува информирање на членовите на тимот на ангажманот за прашања како што се:

- Нивните обврски, вклучувајќи ја потребата за усогласување со релевантните етички барања, и планирање и извршување на ревизијата со професионален скептицизам како што е предвидено во МСР 200.[6]
- Одговорностите на соодветните партнери кадешто повеќе од еден партнер е вклучен во извршување на ревизорскиот ангажман.
- Целите на работата којашто треба да биде извршена.
- Природата на дејноста на ентитетот.
- Ризични прашања.
- Проблеми кои можат да произлезат.
- Детален пристап кон извршување на ангажманот.

Дискусијата помеѓу членовите на тимот на ангажманот овозможува помалку искусните членови на тимот да поставуваат прашања на повеќе искусните членови на тимот со што ќе постои соодветна комуникација во тимот на ангажманот.

А14. Соодветна тимска работа и обука се неопходни за да им се помогне на понеискусните членови на тимот на ангажманот јасно да ги разбираат целите на доделената работа.

А15. Надзорот вклучува прашања како што се:

- Следење како напредува ревизорскиот ангажман.
- Соодветна тимска работа и обука се неопходни за да им се помогне на понеискусните членови на тимот на ангажманот јасно да ги разбираат целите на доделената работа.
- Разгледување на значајни прашања кои се појавиле во текот на ревизорскиот ангажман, разгледувајќи го нивното значење и соодветно модифицирање на планираниот пристап.
- Идентификување на прашањата за консултација или разгледување од поискусните членови на тимот на ангажманот во текот на ангажманот.

[6] МСР 200, "Општи цели на независниот ревизор и спроведувањето на ревизијата во согласност со Меѓународните стандарди за ревизија", точка 15.

КОНТРОЛА НА КВАЛИТЕТ ЗА РЕВИЗИЈА НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ

*Проверки*

Одговорности за проверка (Точка 16)

A16. Според МСКК 1, политиките и постапките за одговорности за проверка во фирмата се утврдуваат врз основа на тоа дека работата на помалку искусните членови на тимот се проверува од повеќе искусните членови на тимот.[7]

A17. Проверката се состои од земање предвид дали, на пример:

- Работата била извршена во согласност со професионалните стандарди и применливите законските и регулаторни барања;
- Значајни прашања биле покренати за понатамошно разгледување;
- Биле направени соодветни консултации и произлезените заклучоци се документирани и имплементирани;
- Има потреба да се ревидира природата, временскиот распоред и обемот на извршената работа;
- Извршената работа ги поддржува донесените заклучоци и е соодветно документирана;
- Прибавените докази се достатни и соодветни за да се поткрепи ревизорскиот извештај; и
- Целите на постапките во ангажманот се остварени.

Проверка на извршената работа од партнерот на ангажманот (Точка 17)

A18. Навремена проверка од партнерот на ангажманот во соодветните фази во текот на ангажманот овозможува значајните прашања да бидат навремено разрешени со што партнерот ќе биде задоволен пред да се издаде ревизорскиот извештај:

- Критичните области на расудување, посебно оние поврзани со потешки или контроверзни прашања идентификувани во текот на ангажманот;
- Значајните ризици;
- Останати области кои партнерот на ангажманот ги смета за значајни.

Партнерот на ангажманот не мора да ги провери сите документи, но може тоа да го направи. Сепак, според МСР 230, партнерот го документира делокругот и временскиот распоред на проверката.[8]

A19. Партнерот на ангажманот кој ја превзема ревизијата, во текот на ангажманот може да примени постапки за проверка објаснети во точка A18 за проверка на работата до денот на промената со цел да ги превземе одговорностите на партнерот на ангажманот.

*Релевантни разгледувања кога се ангажира член на тимот на ангажманот со експертско знаење во специјализирана област на сметководство или ревизија* (Точки 15-17)

[7] МСКК 1, точка 33.

[8] МСР 230, точка 9(в).

КОНТРОЛА НА КВАЛИТЕТ ЗА РЕВИЗИЈА НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ

A20. Кога во тимот на ангажманот се ангажира член со експертско знаење во специјализирана област на сметководство или ревизија, насоките, надзорот и проверката на работата на тој член на тимот на ангажманот може да вклучи прашања како што се:

- Договарање со членовите за природата, делокругот и целите на работата на тој член; како и соодветните улоги на, и природата, временскиот распоред и обемот на комуникација помеѓу членот и останатите членови на тимот на ангажманот.
- Оценка на адекватноста на работата на членот вклучително релевантност и разумност на наодите на членот или заклучоците и нивната конзистентност со останатиот ревизорски доказ.

*Консултација* (Точка 18)

A21. Ефективната консултација во врска со значајните технички, етички или други прашања во фирмата или, кадешто е применливо, надвор од фирмата можат да бидат остварени кога на оние кои се консултирани:

- Им се обезбедени сите релевантни факти кои ќе им овозможат да формулираат совет;
- Имаат соодветно знаење, сениорност и искуство.

A22. Кога фирмата нема доволно интерни ресурси може да биде соодветно тимот на ангажманот да добие консултации надвор од фирмата. Може да се користи предноста на советодавни услуги од други фирми, професионални и регулаторни тела, или комерцијални организации кои обезбедуваат релевантни услуги на контрола на квалитетот.

*Проверка на контрола на квалитет на ангажманот*

Завршување на проверка на контролата на квалитет на ангажманот пред датумот на ревизорскиот извештај (Точка 19 (в))

A23 .МСР 700 бара ревизорскиот извештај да биде со датум не порано од датумот на кој ревизорот обезбедил достатен и соодветен ревизорски доказ кој е основа за ревизорското мислење за финансиките извештаи.[9] Во случај на ревизија на финансиски извештаи на ентитети кои котираат на берза или кога ангажманот ги остварува критериумите за проверка на контролата на квалитет, оваа проверка му помага на ревизорот да определи дали достатен и соодветен доказ бил обезбеден.

A24. Навременото извршување на проверката на контролата на квалитет на ангажманот во соодветната фаза во текот на ангажманот овозможува значајните прашања веднаш бидат разрешени на задоволство на прегледувачот на контрола на квалитет пред да се издаде ревизорскиот извештај.

A25. Комплетирањето на проверката на контрола на квалитет значи комплетирање на барањата од точките 20-21, и кадешто е применливо, усогласеност со точка 22, од страна на прегледувачот на контрола на квалитет на ангажманот. Документацијата од проверката на контролата на квалитет на ангажманот може да биде завршена по датумот на ревизорскиот извештај како дел од комплетирањето на финалното ревизорско досие. МСР 230 воспоставува барања и обезбедува насоки во врска со наведеното.[10]

---

[9] МСР 700 "Формирање на мислење и известување за финансиските извештаи", точка 41.

[10] МСР 230, точки 14-16.

КОНТРОЛА НА КВАЛИТЕТ ЗА РЕВИЗИЈА НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ

Природа, обем и временски распоред на проверката на контролата на квалитет на ангажманот (Точка 20)

А26 . Внимателноста во врска со промените во околностите му овозможуваат на партнерот на ангажманот да ја идентификува ситуацијата во која проверката на контролата на квалитет на ангажманот е потребна, иако на почетокот на ангажманот, таквиот преглед не бил потребен.

А27. Обемот на проверката на контролата на квалитет на ангажманот може да зависи, покрај другите работи, и од комплексноста на ревизорскиот ангажман, во зависност дали ентитетот котира на берза, и ризикот дека ревизорскиот извештај можеби не е соодветен на околностите. Извршувањето на проверката на контролата на квалитет на ангажманот не ги намалува обврските на партнерот на ангажманот во врска со ревизорскиот ангажман и неговото извршување.

Проверка на контролата на квалитет на ангажманот на ентитетите кои котираат на берза (Точка 21)

А28. Други прашања кои се релевантни за оценка на значајните расудувања од страна на тимот на ангажманот кои може да се земат предвид при проверката на контролата на квалитет на ангажманот на ентитетите кои котираат на берза вклучуваат:

- Значајните ризици идентификувани во текот на ангажаманот согласно МСР 315,[11] и одоговорите на овие ризици согласно МСР 330,[12] заедно со оценката на тимот на ангажманот на ризиците од измама како и одговорот на ризиците од измама согласно МСР 240.[13]
- Направените расудувањата, посебно во врска со материјалноста и значајните ризици.
- Значајноста и природата на корегираните и некорегираните погрешни прикажувања идентификувани во текот на ревизијата.
- Прашања кои треба да бидат комуницирани со раководството и оние кои се одговорни за управување, и кадешто е применливо, оние страни како што се регулаторните тела.

Овие други прашања, во зависност од условите, можат исто така да бидат применливи за проверките на контрола на квалитет на ангажманот во ревизијата на финансиките извештаи за останатите ентитети.

Разгледувања специфични за помалите ентитети (Точки 20-21)

А29. Освен кај ревизијата на финансиските извештаи на ентитетите кои котираат на берза, проверката на контрола на квалитет на ангажманот е потребна и за ревизорските ангажмани кои ги исполнуваат условите од фирми кои се предмет на ангажмани кои подлежат на проверка на контрола на квалитет. Во некои случаи, ниту еден од ревизорските ангажмани на фирмата не ги исполнува критериумите за да бидат предмет на таква проверка.

Разгледувања спицифични за ентитетите во јавниот сектор (Точки 20-21)

---

[11] МСР 315 "Идентификување и проценка на ризиците од материјално погрешно прикажување преку разбирање на ентитетот и неговото опкружување"

[12] МСР 330 "Одговори на ревизорот на проценетите ризици"

[13] МСР 240 "Одговорности на ревизорот поврзани со измамата во ревизијата на финансиски извештаи"

КОНТРОЛА НА КВАЛИТЕТ ЗА РЕВИЗИЈА НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ

A30. Во јавниот сектор, назначените законски ревизори (на пример, главниот ревизор, или останато соодветно квалификувано лице назначено од страна на главниот ревизор), може да преземе улога еквивалентна на партнерот на ангажманот со севкупна одговорност за ревизиите во јавниот сектор. Во овие случаи, кадешто е применливо, изборот на прегледувач на контролата на квалитет на ангажманот вклучува земање на предвид на потребите за независност од ревидираниот ентитет и способност прегледувачот на контрола на квалитет на ангажманот да обезбеди објективна оценка.

A31. Ентитетите кои котираат на берза споменати во точките 21 и A28 не се чести во јавниот сектор. Сепак, може да постојат други ентитети во јавниот сектор кои се значајни поради големината, комплексноста и останати аспекти за јавниот сектор, и кои затоа имаат широк опсег на корисници. Примерите вклучуваат корпорации сопственост на државата и јавни установи. Тековната трансформација во јавниот сектор исто така ги зголеми новите типови на значајни ентитети. Не постојат фиксни објективни критериуми кои ја определуваат значајноста врз која се базираат. Меѓутоа, ревизорите во јавниот сектор оценуваат кои ентитетити можат да бидат од доволна значајност за гаранција на извршувањето на проверката на контрола на квалитет на ангажманот.

**Надгледување** (Точка 32)

A32. МСКК 1 бара фирмата да воспостави процес на надгледување дизајниран да обезбеди разумно уверување дека политиките и постапките во врска со системот на контрола на квалитет се релевантни, адекватни и ефективно се извршуваат.[14]

A33. Во разгледување на недостатоците кои можат да влијаат врз ревизорскиот ангажман, партнерот на ангажманот може да ги земе предвид мерките кои фирмата ги превзела за корегирање на ситуацијата, кои партнерот на ревизијата смета дека се доволни во контекст на таа ревизија.

A34. Недостаток во системот на контрола на квалитет на фирмата не мора да значи дека одреден ревизорски ангажман не е извршен во согласност со професионалните стандарди и применливите правни и регулаторни барања, или дека ревизорскиот извештај не е соодветен.

**Документација**

Документација за консултациите (Точка 24(г))

A35. Документацијата за консултациите со други професионалци кои вклучуваат тешки или спорни прашања е достатно комплетна и детална за да овозможи разбирање на:

- Прашањето за кое била побарана консултацијата; и
- Резултатите од консултацијата, вклучувајќи какви било превземени одлуки, основата за тие одлуки и како истите биле имплементирани.

[14] МСКК 1, точка 48.

# МЕЃУНАРОДЕН СТАНДАРД ЗА РЕВИЗИЈА 230

# РЕВИЗОРСКА ДОКУМЕНТАЦИЈА

(Стапува во сила за ревизиите на финансиските извештаи за периодите кои почнуваат на или по 15 декември 2009 година)

**СОДРЖИНА**


| | Точка |
|---|---|
| **Вовед** | |
| Делокруг на овој МСР | 1 |
| Природа и цели на ревизорската документација | 2-3 |
| Датум на стапување во сила | 4 |
| **Цел** | 5 |
| **Дефиниции** | 6 |
| **Барања** | |
| Навремена подготовка на ревизорска документација | 7 |
| Документирање на извршените ревизорски постапки и добиените ревизорски докази | 8-13 |
| Составување на конечно ревизорско досие | 14-16 |
| **Примена и друг објаснувачки материјал** | |
| Навремена подготовка на ревизорска документација | А1 |
| Документирање на извршените ревизорски постапки и добиените ревизорски докази | А2-А20 |
| Составување на конечно ревизорско досие | А21-А24 |
| Додаток: Специфични барања за ревизорско документирање во други МСР | |


Меѓународниот стандард за ревизија (МСР) 230, "Ревизорска документација" треба да се чита во врска со МСР 200, "Општи цели на независниот ревизор и извршување на ревизијата согласно со Меѓународните стандарди за ревизија".

РЕВИЗОРСКА ДОКУМЕНТАЦИЈА

## Вовед

### Делокруг на овој МСР

1. Овој Меѓународен стандард за ревизија (МСР) се однесува на ревизорската одговорност за подготовка на ревизорска документација за ревизијата на финансиски извештаи. Додатокот набројува други МСР кои содржат специфични барања и упатства за документирање. Специфичните барања за документирање од другите МСР не ја ограничуваат примената на овој МСР. Законот или прописите може да воспостават дополнителни барања за документирање.

### Природа и цели на ревизорската документација

2. Ревизорската документација која ги исполнува барањата на овој МСР и специфичните барања за документирање од други релевантни МСР обезбедува:

(а) Докази за основата на ревизорскиот заклучок во врска со постигнување на општите цели на ревизорот[1]; и
(б) Докази дека ревизијата е планирана и извршена во согласност со МСР и применливите правни и регулаторни барања.

3. Ревизорската документација служи за бројни дополнителни цели, вклучувајќи ги следните:

- Помага тимот на ангажманот да ја планира и изврши ревизијата.
- Помага членовите на тимот на ангажманот одговорни за надзор да ја насочуваат и надгледуваат ревизорската работа, и да ги исполнат своите одговорности за проверка во согласност со МСР 220[2].
- Овозможува тимот на ангажманот да биде одговорен за својата работа.
- Зачувува евиденција за прашањата од континуирано значење за идни ревизии.
- Овозможува спроведување на проверки за контрола на квалитет и испитувања во согласност со МСКК 1[3] или со национални барања кои во најмала мера се исто толку обврзувачки[4].
- Овозможува спроведување на екстерни испитувања во согласност со применливите правни, регулаторни или други барања.

### Датум на стапување во сила

4. Овој МСР стапува во сила за ревизиите на финансиските извештаи за периодите кои почнуваат на или по 15 декември 2009 година.

## Цел

[1] МСР 200, "Општи цели на независниот ревизор и извршување на ревизијата согласно со Меѓународните стандарди за ревизија", став 11
[2] МСР 220, "Контрола на квалитет за ревизија на финансиски извештаи", став 15-17
[3] МСКК 1, " Контрола на квалитет за фирми кои вршат ревизии и проверки на финансиски извештаи, и други ангажмани за уверување и поврзани услуги," став 32-33, 35-38 и 48.
[4] МСР 220, став 2.

РЕВИЗОРСКА ДОКУМЕНТАЦИЈА

5. Целта на ревизорот е да подготви документација која обезбедува:

(а) Достатна и соодветна евиденција за основите на ревизорскиот извештај.

(б) Докази дека ревизијата е планирана и извршена во согласност со МСР и применливите правни и регулаторни барања.

## Дефиниции

6. За целите на МСР, следните термини го имаат значењето дадено подолу:

(а) Ревизорска документација – евиденција за извршените ревизорски постапки, добиените релевантни ревизорски докази, и постигнатите заклучоци на ревизорот (исто така понекогаш се користи и терминот "работни белешки" или "работни документи").

(б) Ревизорско досие – една или повеќе папки или друг медиум за складирање, во физичка или електронска форма, кои ја содржат ревизорската документација за конкретен ангажман.

(в) Ревизор со искуство – Лице (интерно (внатрешно) или екстерно (надворешно) за фирмата) кое има практично ревизорско искуство, и соодветно разбирање на:

(i) Процеси во ревизијата.

(ii) МСР и применливи правни и регулаторни барања.

(iii) Деловното опкружување во кое ентитетот ги остварува неговите активности.

(iv) Прашања од областа на ревизијата и финансиското известување кои се релевантни за индустријата во која оперира ентитетот.

## Барања

### Навремена подготовка на ревизорска документација

7. Ревизорот треба навремено да ја подготви ревизорска документација. (точка А1)

### Документирање на извршените ревизорски постапки и добиените ревизорски докази

*Форма, содржина и обем на ревизорската документација*

8. Ревизорот треба да подготви ревизорска документација која е достатна да му овозможи на искусен ревизор, кој нема претходна поврзаност со ревизијата, да ги разбере: (точка А2-А5, А16-А17)

(а) Природата, временскиот распоред и обемот на извршени ревизорски постапки за почитување на МСР и применливите правни и регулаторни барања. (Точка А6-А7)

(б) Резултатите од извршените ревизорски постапки, и добиените ревизорски докази.

(в) Значајните прашања кои произлегуваат во текот на ревизијата, донесените заклучоци за истите, и значајните професионални расудувања направени за донесување на таквите заклучоци. (точка А8-А11)

9. При документирање на природата, временскиот распоред и обемот на извршените ревизорски постапки, ревизорот треба да ги евидентира:

(а) Карактеристиките кои ги идентификуваат специфичните ставки или прашања кои се тестираат. (Точка А12)

РЕВИЗОРСКА ДОКУМЕНТАЦИЈА

(б) Кој ја извршил ревизорската работа и датумот на кој е завршена таквата работа. и

(в) Кој ја проверил извршената ревизорска работа и датумот и опсегот на таквата проверка. (Точка А13)

10. Ревизорот треба да ги документира разговорите за значајни прашања со раководството, оние кои се задолжени за управувањето, и други, вклучувајќи ја природата на значајните прашања кои биле разговарани, како и кога и со кого е извршен разговорот. (точка А14)

11. Ако ревизорот идентификува информации кои се неконзистентни со ревизорскиот конечен заклучок во однос на значајно прашање, ревизорот треба да документира како ревизорот одговорил на наведената неконзистентност. (точка А15)

*Отстапување од релевантно барање*

12. Ако, во исклучителни околности, ревизорот одлучи дека е потребно да отстапи од релевантно барање во МСР, ревизорот треба да документира како извршените алтернативни ревизорски постапки ја постигнуваат целта на тоа барање, и причините за отстапувањето (точка А18-А19)

*Прашања кои настанале по датумот на ревизорскиот извештај*

13. Ако, во исклучителни околности, ревизорот изврши нови или дополнителни ревизорски постапки или донесе нови заклучоци по датумот на ревизорскиот извештај, ревизорот треба да ги документира: (точка А20)

(а) Настанатите околности.

(б) Извршените нови или дополнителни ревизорски постапки, добиените ревизорски докази, и донесените заклучоци, и нивниот ефект на ревизорскиот извештај.

(в) Кога и од страна на кого се направени и проверени настанатите промени во ревизорската документација.

**Составување на конечно ревизорско досие**

14. Ревизорот треба навремено да ја собере ревизорската документација во ревизорско досие и да го комплетира административниот процес на составување на конечното ревизорско досие после датумот на ревизорскиот извештај. (точка А21-А22)

15. Откако е комплетирано составувањето на конечното ревизорско досие, ревизорот не треба да брише или да отфрла ревизорска документација од било каква природа пред крајот на нејзиниот рок за чување. (точка А23)

16. Во околности поинакви од оние предвидени во став 13 кога ревизорот смета дека е потребно да ја модифицира постојната ревизорска документација или да додаде нова ревизорска документација откако е комплетирано конечното ревизорско досие, ревизорот треба, без оглед на природата на модификациите или дополнувањата, да ги документира: (точка А24)

(а) Специфичните причини за правење на истите.

(б) Кога и од страна на кого се направени и проверени истите.

***

РЕВИЗОРСКА ДОКУМЕНТАЦИЈА

## Примена и друг објаснувачки материјал

**Навремена подготовка на ревизорската документација** (Точка 7)

А1. Навременото подготвување на достатна и соодветна ревизорска документација помага во зајакнување на квалитетот на ревизијата и ја олеснува ефективната проверка и оценувањето на добиените ревизорски докази и донесените заклучоци пред ревизорскиот извештај да биде завршен. Подготвената документација по завршување на ревизорската работа веројатно е да биде помалку точна отколку документацијата подготвена во време на извршување на работата.

**Документирање на извршените ревизорски постапки и добиените ревизорски докази**

*Форма, содржина и обем на ревизорската документација* (Точка 8)

А2. Формата, содржината и обемот на ревизорската документација зависат од фактори како што се:

- Големината и сложеноста на ентитетот.
- Природата на ревизорските постапки кои треба да се извршат.
- Идентификуваните ризици од материјално погрешно прикажување.
- Значајноста на добиените ревизорски докази.
- Природата и опсегот на идентификуваните исклучоци.
- Потребата од документирање на заклучок или основата за извесен заклучок кој не може веднаш да се утврди од документацијата од извршената работа или од добиените докази.
- Ревизорската методологија и користените алатки.

А3. Ревизорската документација може да се евидентира на хартија или на електронско или друго средство. Примерите на ревизорска документација вклучуваат:

- Ревизорски програми.
- Анализи.
- Белешки за прашања.
- Сумарни прегледи на значајни прашања.
- Писма за конфирмација и писма со изјави на раководството.
- Контролни листи.
- Коресподенција (вклучувајќи и електронска пошта) во однос на значајни прашања.

Ревизорот може да вклучи извадоци или копии од материјалите на ентитетот (на пример, значајни и специфични договори или спогодби) како дел од ревизорската документација. Ревизорската документација, сепак, не е замена за сметководствената евиденција на ентитетот.

А4. Ревизорот во ревизорската документација не треба како замена да вклучува нацрт работни белешки и финансиски извештаи, белешки кои одразуваат нецелосно или

РЕВИЗОРСКА ДОКУМЕНТАЦИЈА

подготвително размислување, претходни копии од документи корегирани поради печатни или други грешки, и дупликати на документи.

А5. Усмените образложенија од страна на ревизорот, сами по себе, не претставуваат соодветна поткрепа за работата која ревизорот ја извршил или заклучоците кои ревизорот ги донел, но може да се искористат да образложат или да ги разјаснат информациите содржани во ревизорската документација.

Документирање на усогласеноста со МСР (точка 8(а))

А6. Во принцип, усогласеноста со барањата на овој МСР ќе резултира со ревизорска документација достатна и соодветна на околностите. Други МСР содржат специфични барања за документирање кои се наменети за појаснување на примената на овој МСР во посебните околности на тие други МСР. Специфичните барања за документирање на други МСР не ја ограничуваат примената на овој МСР. Понатаму, отсуството на барање за документација во некој одреден МСР нема за цел да укаже дека нема документација што ќе биде подготвена како резултат на почитување на тој МСР.

А7. Ревизорската документација обезбедува докази дека ревизијата е во согласност со МСР. Сепак, ниту е потребно ниту е изводливо за ревизорот да го документира секое разгледано прашање, или секое направено професионално расудување во една ревизија. Понатаму, непотребно е за ревизорот да ја документира поодделно (во контролна листа, на пример) усогласеноста со прашања за коишто усогласеноста е докажана преку документите содржани во рамките на ревизорското досие. На пример:

- Постоењето на соодветно документиран ревизорски план докажува дека ревизорот ја планирал ревизијата.
- Постоењето на потпишано писмо за ревизорски ангажман во ревизорското досие докажува дека ревизорот се договорил за условите на ангажманот за ревизија со раководството или, кога е соодветно, со оние кои се задолжени за управувањето.
- Ревизорскиот извештај кој содржи соодветно мислење со резерва за финансиските извештаи докажува дека ревизорот го почитувал барањето за изразување на мислење со резерва според околностите специфицирани во МСР
- Во однос на барањата кои важат воопшто низ целата ревизија, може да постојат повеќе начини на коишто усогласеноста со истите може да се докаже во рамките на ревизорското досие.
    - На пример, може да не постои единствен начин на којшто се документира ревизорскиот професионален скептицизам. Но, ревизорската документација може и покрај тоа да обезбеди докази за ревизорската примена на професионален скептицизам во согласност со МСР. Таквите докази може да вклучат специфични спроведени постапки заради поткрепа на одговорите на раководството на ревизорските испрашувања.
    - Слично на тоа, дека партнерот на ангажманот ја презел одговорноста за насочување, надзор и извршување на ревизијата во согласност со МСР може да се докаже на повеќе начини во рамките на ревизорската документација. Тоа може да вклучува документација за навремената

ангажираност на партнерот на ангажманот во аспекти на ревизијата, како што е учеството во тимски одлуки кое се бара со МСР 315[5].

Документирање на значајни прашања и поврзани значајни професионални расудувања (Точка 8(в))

А8. Расудувањето за значајноста на едно прашање бара објективна анализа на фактите и околностите. Примерите за значајни прашања вклучуваат:

- Прашања од кои произлегуваат значајни ризици (како што е дефинирано во МСР 315)[6].
- Резултати од ревизорски постапки кои укажуваат (а) дека финансиските извештаи би можело да бидат материјално погрешно прикажани, или (б) на потреба да се ревидира ревизорската претходна проценка на ризиците од материјално погрешно прикажување и ревизорските одговори на тие ризици.
- Околности кои на ревизорот му причинуваат значајна потешкотија во примена на потребните ревизорски постапки.
- Наоди кои би можело да резултираат со модифицирање на ревизорското мислење или вклучување на пасус за нагласување на прашање во ревизорскиот извештај.

А9. Важен фактор во утврдување на формата, содржината и опсегот на ревизорската документација за значајни прашања претставува опсегот на професионално расудување применето во извршување на работата и вреднување на резултатите. Документацијата за направените професионални расудувања, кога е значајно, служи да ги објасни ревизорските заклучоци и да го зајакне квалитетот на одлуката. Таквите прашања се од особен интерес на оние одговорни за проверка на ревизорската документација, вклучувајќи ги и оние кои извршуваат последователни ревизии кога ги прегледуваат прашањата од континуирано значење (на пример, при извршување на ретроактивна проверка на сметководствените проценки).

А10. Некои примери на околности во кои, во согласност со точка 8, е соодветно да се подготви ревизорска документација во врска со примената на професионално расудување вклучуваат, каде што прашањата и одлуките се значајни:

- Образложение за ревизорскиот заклучок кога барањето предвидува дека ревизорот "треба да разгледа" одредена информација или фактори, и дека разгледувањето е значајно во контекст на конкретниот ангажман.
- Основата на ревизорскиот заклучок за разумноста на областите од субјективно расудување (на пример, разумноста на значајните сметководствени проценки).
- Основата на ревизорските заклучоци во врска со автентичноста на документот кога дополнително истражување (како што е соодветната употреба на експерт или на постапките за потврдување) е спроведено како одговор на состојбите идентификувани во текот на ревизијата кои допринеле ревизорот да верува дека документацијата може да не е автентична.

А11. Ревизорот може да смета за корисно да подготви и да задржи како дел од ревизорската документација сумарен преглед (понекогаш познат како меморандум за

[5] МСР 315, "Идентификување и проценка на ризиците од материјално погрешно прикажување преку разбирање на ентитетот и неговото окружување", став 10.
[6] МСР 315, став 4(е)

комплетирање) кој ги опишува значајните прашања идентификувани во текот на ревизијата и како по истите е постапено, или кој вклучува вкрстено поврзување со други релевантни поткрепувачки ревизорски документи кои обезбедуваат такви информации. Таквиот сумарен преглед може да ги олесни ефективните и ефикасни проверки и испитувања на ревизорската документација, особено за големи и сложени ревизии. Понатаму, подготвувањето на таков преглед може да помогне во ревизорските разгледувања на значајните прашања. Исто така може да му помогне на ревизорот да разгледа дали, од аспект на извршените ревизорски постапки и донесените заклучоци, постои поединечна релевантна цел на МСР која ревизорот не може да ја постигне, што би го спречило ревизорот да ги оствари општите цели на ревизорот.

*Идентификување на тестираните специфични ставки или прашања, и оној кој подготвува и проверува* (точка 9)

А12. Евидентирањето на идентификуваните карактеристики служи за повеќе цели. На пример, му овозможува на тимот на ангажманот да биде одговорен за својата работа и го олеснува испитувањето на исклучоците или неконзистентностите. Идентификувањето на карактеристики ќе се менува со природата на ревизорските постапки и тестираната ставка или прашања. На пример:

- За детално тестирање на налози за набавка направени од страна на ентитетот, ревизорот може да ги идентификува документите избрани за тестирање според нивните датуми и единствените броеви на налозите за набавка.
- За постапка која бара избор или проверка на сите ставки над одреден износ од дадена популација, ревизорот може да го евидентира опфатот на постапката и да ја идентификува популацијата (на пример, сите книжења над одреден износ од дневникот).
- За постапка која бара систематски избор на примерок од популација на документи, ревизорот може да ги идентификува избраните документи со евидентирање на нивниот извор, почетната точка и интервалот на избор на примерокот (на пример, систематски примерок на испратници избрани од дневникот на испратници за период од 1 април до 30 септември, започнувајќи со испратница број 12345 и избирајќи ја секоја 125-та испратница).
- За постапка која бара испрашување на одреден персонал во ентитетот, ревизорот може да ги евидентира датумите на испрашување и имињата и работните места на персоналот на ентитетот.
- За постапка на набљудување, ревизорот може да го евидентира процесот или прашањето кое се набљудува, релевантните поединци, нивните соодветни одговорности, и каде и кога е извршено набљудувањето.

А13. МСР бара ревизорот да ја провери извршената ревизорска работа преку проверка на ревизорската документација[7]. Барањето да се документира кој ја проверил извршената работа не подразбира потреба секоја посебна работна белешка да содржи доказ за проверка. Барањето, сепак, значи да се документира која ревизорска работа е проверена, кој ја проверил таа работа, и кога истата е проверена.

Документирање на разговорите за значајни прашања со раководството, оние кои се задолжени за управувањето и други (точка 10)

А14. Документацијата не е ограничена на материјали подготвени од страна на ревизорот туку може да содржи и други соодветни материјали, како што се записници од

[7] МСР 220, став 17.

РЕВИЗОРСКА ДОКУМЕНТАЦИЈА

состаноци подготвени од страна на вработени во ентитетот и за кој ревизорот се согласува. Други лица со кои ревизорот може да разговара за значајни прашања може да бидат другите вработени во ентитетот, и екстерни страни, како што се лица кои обезбедуваат професионални совети на ентитетот.

Документирање на тоа како е постапено по идентификуваните неконзистентности (точка 11)

А15. Барањето да се документира како ревизорот постапил по идентификуваните неконзистентности во информациите не подразбира дека ревизорот треба да ја задржи документацијата којашто е погрешна или заменета.

Разгледувања специфични за помали ентитети (точка 8)

А16. Ревизорската документација за ревизијата на помал ентитет е во главно помалку опширна отколку онаа за ревизијата на поголем ентитет. Понатаму, во случај на ревизија кога партнерот на ангажманот ја извршува целата ревизорска работа, документацијата нема да содржи прашања кои може да треба да се документираат само заради информирање или упатување на членовите на тимот на ангажманот, или да обезбедат докази за проверката од страна на други членови на тимот (на пример, нема да има прашања за документирање кои се однесуваат на тимски дискусии или надзор). Сепак, партнерот на ангажманот го почитува најважното барање во став 8 за подготвување ревизорска документација која може да се разбере од страна на искусен ревизор, со оглед дека ревизорската документација може да биде предмет на проверка од страна на екстерни страни за регулаторни или други цели.

А17. При подготовка на ревизорска документација, ревизорот на помал ентитет може исто така да смета за корисно и ефикасно да евидентира различни аспекти од ревизијата заедно, во единствен документ, со вкрстено повикување на поткрепувачките работни белешки како што е соодветно. Примерите на прашања кои може да бидат документирани заедно во ревизијата на помал ентитет вклучуваат разбирање на ентитетот и неговите интерни контроли, општата ревизорска стратегија и ревизорски план, материјалноста утврдена во согласност со МСР 320[8], проценетите ризици, значајните прашања забележани во текот на ревизијата и донесените заклучоци.

*Отстапување од релевантно барање* (Точка 12)

А18. Барањата во МСР се дизајнирани да му овозможат на ревизорот да ги оствари целите специфицирани во МСР, и на тој начин општите цели на ревизорот. Според тоа, освен во исклучителни околности, МСР повикуваат на усогласеност со секое барање кое е релевантно во околностите на ревизијата.

А19. Барањето за документирање се применува само на барањата кои се релевантни на околностите. Барањето не е релевантно[9] само во случаи кога:

(а) Целокупниот МСР не е релевантен (на пример, ако ентитетот нема функција на интерна ревизија, ништо од МСР 610[10] не е релевантно).

(б) Барањето е условно, а условот не постои (на пример, барањето за модифицирање на ревизорското мислење онаму каде што постои неможност да се добијат достатни и соодветни ревизорски докази, а нема таква неможност).

[8] МСР 320, "Материјалност во планирање и извршување на ревизијата"

[9] МСР 200, став 22

[10] МСР 610, "Користење на работата на интерните ревизори"

РЕВИЗОРСКА ДОКУМЕНТАЦИЈА

*Прашања настанати по датумот на ревизорскиот извештај* (точка 13)

А20. Примерите на исклучителни околности вклучуваат факти кои ревизорот ги дознава по датумот на ревизорскиот извештај, но кои постоеле на тој датум и кои, доколку ги знаел на тој датум, можело да предизвикаат финансиските извештаи да бидат изменети или ревизорот да го модифицира мислењето во ревизорскиот извештај[11]. Промените во ревизорската документација настанати како резултат на тоа се проверени во согласност со одговорностите за проверка наведени во МСР 220[12], со тоа што партнерот на ангажманот ја превзема конечната одговорност за промените.

**Составување на конечно ревизорско досие** (точка 14-16)

А21. МСКК 1 (или националните барања кои содржат барања кои во најмала мера се исто толку обврзувачки ) бара фирмите да воспостават политики и постапки за навремено комплетирање на составувањето на ревизорските досиеја[13]. Соодветната временска граница во рамките на која треба да се комплетира составувањето на конечното ревизорско досие вообичаено не е повеќе од 60 дена после датумот на ревизорскиот извештај[14].

А22. Комплетирањето на составување на конечното ревизорско досие по датумот на ревизорскиот извештај претставува административен процес кој не вклучува извршување на нови ревизорски постапки или донесување нови заклучоци. Сепак, може да се направат промени на ревизорската документација во текот на процесот на конечно составување доколку истите се административни по природа. Примерите за такви промени вклучуваат:

- Бришење или отфлање на заменета документација.
- Сортирање, средување и вкрстено поврзување на работни белешки.
- Потпишување на контролните листи за комплетирање поврзани со процесот на составување на досието.
- Документирање на ревизорски докази кои ревизорот ги добил, за кои разговарал и се согласил со релевантните членови на тимот на ангажманот пред датумот на ревизорскиот извештај.

А23. МСКК (или националните барања кои содржат барања кои во најмала мера се исто толку обврзувачки) бара фирмите да воспостават политики и постапки за чување на документацијата за ангажманот[15]. Периодот за чување за ангажманите за ревизија вообичаено не е пократок од пет години од датумот на ревизорскиот извештај, или, ако е подоцна, датумот на ревизорскиот извештај на групацијата[16].

А24. Пример за околности во кои ревизорот може да смета за потребно да ја модифицира постојната ревизорска документација или да додаде нова ревизорска документација откако е комплетирано составувањето на досието, е потребата за појаснување на постојната ревизорска документација која се јавува по коментарите добиени од испитувањата извршени од страна на интерни или екстерни страни.

---

[11] МСР 560, "Последователни настани", став 14
[12] МСР 220, став 16
[13] МСКК 1, став 45
[14] МСКК 1, став А54
[15] МСКК 1, став 47.
[16] МСКК 1, став А61

**Додаток**

(точка 1)

## Специфични барања за ревизорска документација во други МСР

Овој додаток ги идентификува ставовите во други МСР кои стапуваат во сила за ревизиите на финансиските извештаи за периодите кои почнуваат на или по 15 декември 2009 година кои содржат специфични барања за документирање. Листата не претставува замена за разгледување на барањата и поврзаната примена и другиот објаснувачки материјал во МСР.

- МСР 210, "Договарање на условите на ревизорскиот ангажмани"– став 10-12
- МСР 220, "Контрола на квалитет за ревизија на финансиските извештаи" – став 24-25
- МСР 240, "Одговорности на ревизорот поврзани со измамата во ревизијата на финансиски извештаи"– став 44-47
- МСР 250, "Разгледување на законите и прописите во ревизијата на финансиските извештаи" – став 29
- МСР 260, "Комуницирање со оние кои се задолжени за управувањето" – став 23
- МСР 300, "Планирање на ревизијата на финансиски извештаи" – став 12
- МСР 315, "Идентификување и проценка на ризиците од материјално погрешно прикажување преку разбирање на ентитетот и неговото опкружување" – став 32
- МСР 320, "Материјалност во планирање и извршување на ревизијата" – став 14
- МСР 330, "Одговори на ревизорот на проценетите ризици" – став 28-30
- МСР 450, "Оценка на погрешните презентирања идентификувани во текот на ревизијата" – став 15
- МСР 540, "Ревизија на сметководствени проценки, вклучувајќи сметководствени проценки за објективна вредност, и поврзани обелоденувања" – став 23
- МСР 550, "Поврзани страни" – став 28

РЕВИЗОРСКА ДОКУМЕНТАЦИЈА

- МСР 600, "Посебни разгледувања – ревизии на финансиски извештаи на групација (вклучувајќи ја и работата на ревизорот на компонента)" – став 50
- МСР 610, "Користење на работата на интерните ревизори" – став 13

# МЕЃУНАРОДЕН СТАНДАРД ЗА РЕВИЗИЈА 240
# ОДГОВОРНОСТИ НА РЕВОЗОРОТ ВО ОДНОС НА ИЗМАМА ВО РЕВИЗИЈА НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ

(Стапува во сила за ревизии на финансиски извештаи за периоди кои што почнуваат на или по 15 декември, 2009 година)

СОДРЖИНА


| | Точка |
|---|---|
| **Вовед** | |
| Цел на овој мср | 1 |
| Карактеристики на измамата | 2-3 |
| Одговорност за спречување и откривање на измама | 4-8 |
| Датум на стапување во сила | 9 |
| **Цели** | 10 |
| **Дефиниции** | 11 |
| **Барања** | |
| Професионален скептицизам | 12-14 |
| Дискусија помеѓу тимот на ангажманот | 15 |
| Постапки за оценка на ризикот и поврзани активности | 16-24 |
| Идентификација и оценка на ризиците од материјално погрешно прикажување поради измама | 25-27 |
| Одговор на оценетите ризици од материјално погрешно прикажување поради измама | 28-33 |
| Проценка на ревизорските докази | 34-37 |
| Ревозор кој не е во можност да го продолжи ангажманот | 38 |
| Писмени изјави | 39 |
| Комуницирање со раководството и оние кои се задолжени за управување со ентитетот | 40-42 |
| Комуницирање со регулаторните и извршните власти | 43 |
| Документација | 44-47 |
| **Примена и друг објаснувачки материјал** | |
| Карактеристики на измамата | A1-A6 |
| Професионален скептицизам | A7-A9 |
| Дискусија меѓу тимот на ангажманот | A10-A11 |
| Постапки за оценка на ризикот и поврзаните активности | A12-A27 |
| Идентификација и оценка на ризиците од материјално погрешно прикажување поради измама | A28-A32 |
| Одговор на оценетите ризици од материјално погрешно прикажување поради измама | A33-A48 |
| Проценка на ревизорските докази | A49-A53 |
| Ревозор кој не е во можност да го продолжи ангажманот | A54-A57 |
| Писмени изјави | A58-A59 |
| Комуницирање со раководството и оние кои се задолжени за управување со ентитетот | A60-A64 |

ОДГОВОРНОСТИ НА РЕВОЗОРОТ ВО ОДНОС НА ИЗМАМА ВО РЕВИЗИЈА НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ

Комуницирање со регулаторните и извршните власти A65-A67

Додаток 1: примери за фактори на ризик од измама

Додаток 2: примери за можни ревозорски постапки за покривање на оценетите ризици од материјално погрешно прикажување поради измама

Додаток 3: примери за околности кои укажуваат на можност за измама

Меѓународен стандард за ревизија (МСР) 240, „Одговорностите на ревизорот во однос на измама во ревизија на финансиски извештаи" треба да се чита во врска со МСР 200, „Севкупните цели на независниот ревизор и извршување на ревизијата во согласност со Меѓународните стандарди за ревизија".

ОДГОВОРНОСТИ НА РЕВОЗОРОТ ВО ОДНОС НА ИЗМАМА ВО РЕВИЗИЈА НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ

## Вовед

### Цел на овој МСР

1. Овој меѓународен стандард за ревизија (МСР) се однесува на одговорностите на ревизорот во однос на измама во ревизија на финансиски извештаи. Поконкретно, тој се однесува на тоа како МСР 315[1] и МСР 330[2] треба да се применат во однос на ризиците од материјално погрешно прикажување поради измама.

### Карактеристики на измамата

2. Погрешните прикажувања во финансиските извештаи може да настанат или поради измама или поради грешка. Разликувачкиот фактор помеѓу измама и грешка е во тоа дали основното дејство кое резултира во погрешното прикажување во финансиските извештаи е намерно или ненамерно.

3. И покрај тоа што измамата претставува широк правен концепт, за целите на МСР, ревизорот е заинтересиран за измама која предизвикува материјално погрешно прикажување во финансиските извештаи. За ревизорот се важни два вида намерни погрешни прикажувања - погрешни прикажувања кои произлегуваат од измамничко финансиско известување и погрешни прикажувања кои произлегуваат од неовластено присвојување на средства. И покрај тоа што ревизорот може да се сомнева или, во ретки случаи, да ја идентификува појавата на измама, ревизорот не донесува законска одлука за тоа дали измамата навистина се случила. (Види точки А1-А6)

### Одговорности за спречување и откривање на измама

4. Основната одговорност за спречување и откривање на измама им припаѓа на оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот и раководството. Важно е раководството, со надзор на оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот, да стави голем нагласок на спречувањето на измама, што би ги намалило можностите за појава на измама,и одвраќање од измама, разубедувајќи ги лицата да не извршат измама поради веројатноста за откривање и казнување. Тоа вклучува обврзување за дизајнирање култура на искреност и етичко однесување кое може да се засили со активен надзор од страна на оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот. Надзорот од страна на оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот вклучува земање во предвид на потенцијалот за заобиколување на контролите или друго несоодветно влијание врз процесот на финансиското известување, како што се напорите на раководството да манипулира со приходите за да влијае врз перцепциите на аналитичарите за перформансите и профитабилноста на ентитетот.

5. Ревизор кој спроведува ревизија во согласност со МСР е одговорен за стекнување разумно уверување дека финансиските извештаи земени како целина не содржат материјално погрешно прикажување било да е предизвикано од измама или од грешка. Како резултат на инхерентните ограничувања на ревизијата, постои неизбежен ризик дека некои материјално погрешни прикажувања нема да бидат откриени и покрај тоа што ревизијата е соодветно испланирана и извршена во согласност со МСР[3].

6. Како што е опишано во МСР 200[4], потенцијалните ефекти од инхерентните ограничувања се особено значајни во случај на погрешно прикажување поради измама. Ризикот од неоткривање на материјално погрешно прикажување кое е резултат на измама е поголем од ризикот на неоткривање на истото како резултат на грешка. Ова е поради тоа што измамата може да вклучува софистицирани и внимателно организирани шеми дизајнирани за прикривање на измамата, како што се: фалсификување, намерни грешки при евидентирање на трансакциите или намерно погрешно прикажување спрема ревизорот. Таквите обиди за прикривање може да бидат уште потешки за откривање кога

[1] МСР 315: „Идентификување и проценување на ризиците од материјално погрешно прикажување преку разбирање на ентитетот и неговото опкружување"
[2] МСР 330: „Реакција на ревозорот на проценетите ризици"
[3] МСР 200, „Општи цели на независниот ревизор и спроведување на ревизија во согласност со меѓународните стандарди за ревизија", точка А51
[4] МСР 200, точка А51

се придружени од тајно договарање. Тајното договарање може да предизвика уверување кај ревизорот дека ревизорските докази се убедливи кога, всушност, тие се лажни. Способноста на ревизорот да открие измама зависи од фактори како што се: вештините на извршителот на измамата, зачестеноста и степенот на манипулација, степенот на вклученото тајно договарање, релативната големина на индивидуалните износи со кои се манипулира, и од хиерархиското ниво во компанијата на вклучените личности. Додека ревизорот може да ги идентификува потенцијалните можности за измама која ќе се изврши, тешко е за ревизорот да утврди дали погрешните прикажувања во областите на расудување, како што се сметководствените проценки, се предизвикани од измама или грешка.

7. Понатаму, ризикот за ревизорот да не открие материјално погрешно прикажување поради измама на раководството е поголем отколку поради измама од вработен затоа што раководството е почесто во позиција директно или индиректно да манипулира со сметководствената евиденција, да презентира измамнички финансиски информации или да ги заобиколи контролните постапки дизајнирани за да спречат слични измами од страна на други вработени.

8. При стекнување на разумно уверување, ревизорот е одговорен за одржување на професионален скептицизам во текот на ревизијата, имајќи го во предвид потенцијалот за заобиколување на контролите од страна на раководството и признавање на фактот дека ревизорските постапки кои се ефективни за откривање грешки може да не бидат ефективни за откривање измама. Барањата во овој МСР се дизајнирани за да му помогнат на ревизорот при идентификување и оценка на ризиците од материјално погрешно прикажување поради измама, и при дизајнирањето на постапки за откривање на таквите погрешни прикажувања.

**Датум на стапување во сила**

9. Овој МСР стапува во сила за ревизии на финансиски извештаи за периоди кои што почнуваат на или по 15 декември, 2009 година.

## Цели

10. Целите на ревизорот се:

(а) да ги идентификува и оцени ризиците од материјално погрешно прикажување поради измама;

(б) да обезбеди доволно соодветни ревизорски докази во врска со оценетите ризици од материјално погрешно прикажување поради измама, преку дизајнирање и имплементација на соодветни одговори; и

(в) да одговори соодветно на измама или сомневање за измама кои се идентификувани за време на ревизијата.

## Дефиниции

11. За целите на МСР, наведените термини го имаат следново значење:

(а) Измама - Намерно дејствие од страна на еден или повеќе поединци од раководството, оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот, вработените или трети страни, вклучувајќи го и користењето на измамата за да се стекне неправедна или незаконска предност.

(б) Фактори на ризик од измама - Настани или услови кои што укажуваат на мотив или притисок за извршување измама или, пак, обезбедуваат можност за извршување измама.

## Барања

**Професионален скептицизам**

12. Во согласност со МСР 200, ревизорот треба да одржува професионален скептицизам во текот на ревизијата, препознавајќи ја можноста дека материјално погрешно прикажување поради измама може да постои, без оглед на минатото искуство на ревизорот за чесноста

и интегритетот на раководството на ентитетот и на оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот. (Види точка А7-А8)

13. Освен ако ревизорот има причина да верува во спротивното, тој може да ги прифаќа евиденцијата и документите како вистински. Доколку условите идентификувани за време на ревизијата го наведуваат ревизорот да верува дека еден документ може да не биде автентичен или доколку условите во документот се променети, а не му се обелоденети на ревизорот, ревизорот продолжува да испитува понатаму. (Види точка А9)

14. Кога одговорите од распрашувањата на раководството или од оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот не се недоследни, ревизорот треба да ги испита недоследностите.

**Дискусија помеѓу тимот на ангажманот**

15. МСР 315 бара дискусија меѓу членовите на тимот на ангажманот и одлучување од страна на партнерот на ангажманот во однос на тоа кои прашања ќе се комуницираат со на оние членови на тимот кои не се вклучени во дискусијата.[5] Оваа дискусија дава особен нагласок на тоа како и каде финансиските извештаи на ентитетот може да бидат подложни на материјално погрешни прикажувања поради измама, вклучувајќи и како може да се случи измамата. Дискусијата се одвива со оставање на страна на верувањето што членовите на тимот на ангажманот го имаат во однос на тоа дека раководството и оние кои се задолжени за управувањето се чесни и имаат интегритет. (Види точки А10-А11)

**Постапки за оценка на ризикот и поврзани активности**

16. Кога се изведуваат постапките за оценка на ризикот и поврзаните активности со цел да се стекне разбирање за ентитетот и неговата околина, вклучувајќи ги интерните контроли на ентитетот, согласно МСР 315[6], ревизорот треба да ги изврши постапките наведени во точките 17-24 за да стекне информации кои што ќе ги користи при идентификување на ризиците од материјално погрешно прикажување поради измама.

*Раководството и другите во рамки на ентитетот*

17. Ревизорот треба да изврши распрашувања на раководството во однос на:

    (а) Оценката на раководството за ризикот дека финансиските извештаи може да бидат материјално погрешно прикажани поради измама, вклучувајќи ја природата, степенот и зачестеноста на таквите оценки; (Види точки А12-А13)

    (б) Постапките на раководството за идентифифување и одговор на ризиците од измама во ентитетот, вклучувајќи ги и специфичните ризици на измама кои раководството ги идентификувало или кои му биле ставени на внимание, или класи на трансакции, салда на сметки или обелоденувања за кои што е веројатно да постои ризик од измама; (Види точка А14)

    (в) Комуникацијата на раководството, доколку постои, со оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот во однос на постапките за идентификување и одговор на ризиците од измама во ентитетот; и

    (г) Комуникацијата на раководството, доколку постои, со вработените во однос на гледиштата во однос деловната практика и етичкото однесување.

18. Ревизорот треба да изврши распрашувања на раководството и на другите соодветни лица во рамки на ентитетот, за да утврди дали тие имаат сознанија за некоја фактичка измама, сомневање за измама или наводна измама која што би влијаела на ентитетот. (Види точки А15-А17)

19. За оние ентитети кои што имаат воспоставено функција на интерна ревизија, ревизорот спроведува распрашувања на интерната ревизија за да одреди дали таа има сознанија за некоја фактичка измама, сомневање за измама или наводна измама која што би влијаела

[5] МСР 315, точка 10

[6] МСР, 315, точки 5-24

ОДГОВОРНОСТИ НА РЕВОЗОРОТ ВО ОДНОС НА ИЗМАМА ВО РЕВИЗИЈА НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ

на ентитетот, и да ги дознае ставовите на интерната ревизија во врска со ризиците од измама. (Види точка А18)

ОДГОВОРНОСТИ НА РЕВОЗОРОТ ВО ОДНОС НА ИЗМАМА ВО РЕВИЗИЈА НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ

*Оние кои се одговорни за управување со ентитетот*

20. Освен доколку сите оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот не се вклучени во раководењето на ентитетот[7], ревизорот треба да стекне разбирање за тоа како оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот вршат надзор на постапките на раководството за идентификување и одговор на ризиците од измама во ентитетот и интерните контроли воспоставени од раководството за намалување на овие ризици. (Види точки А19-А21)

21. Освен доколку сите оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот не се вклучени во раководењето на ентитетот, ревизорот треба да изврши распрашувања на оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот за да утврди дали тие имаат сознанија за некоја фактичка измама, сомневање за измама или наводна измама која што би влијаела на ентитетот. Таквите распрашувања се вршат за да се поткрепат одговорите добиени со распрашувањата на раководството.

*Идентификувани невообичаени или неочекувани односи*

22. Ревизорот треба да оцени дали невообичаените или неочекуваните односи кои се идентификувани при вршење на аналитичките постапки, вклучувајќи ги и оние поврзани со сметките на приходите, можат да укажат на ризици од материјално погрешно прикажување поради измама.

*Други информации*

23. Ревизорот треба да утврди дали другите информации кои се стекнати од ревизорот укажуваат на ризици од материјално погрешно прикажување поради измама. (Види точка А22)

*Оценка на факторите за ризик од измама*

24. Ревизорот треба да оцени дали информациите стекнати од другите постапки за проценка на ризик и поврзаните извршени активности укажуваат дека се присутни еден или повеќе фактори на ризик од измама. Додека факторите на ризик од измама може да не укажуваат на постоењето на измама, тие се често присутни во околности во кои измамата се случила и, според тоа, може да укажуваат на ризици од материјално погрешно прикажување поради измама. (Види точки А23-А27)

**Идентификација и проценување на ризиците од материјално погрешно прикажување поради измама**

25. Во согласност со МСР 315, ревизорот треба да ги идентификува и процени ризиците од материјално погрешно прикажување поради измама на ниво на финансиски извештаи и на ниво на тврдења за класи на трансакции, салда на сметки и обелоденувања.[8]

26. При идентификување и проценување на ризиците од материјално погрешно прикажување поради измама, ревизорот, врз основа на претпоставки дека постојат ризици од измама при признавање на приходите, оценува кои видови на приходи, трансакции поврзани со приходите или тврдења доведуваат до таквите ризици. Точката 47 ја специфицира документација која се бара во ситуации кога ревизорот заклучува дека овие претпоставки не се применливи за околностите на ангажманот и, според тоа, не идентификувал дека признавањето на приходите претставува ризик од материјално погрешно прикажување поради измама. (Види точки А28-А30)

27. Ревизорот ги третира проценетите ризици од материјално погрешно прикажување поради измама како значајни ризици и според тоа, до степенот до кој дотогаш не го направил тоа, ревизорот треба да стекне разбирање за поврзаните контроли на ентитетот, вклучувајќи ги и контролните активности релевантни за таквите ризици. (Види точки А31-А32)

**Одговори на проценетите ризици од материјално погрешно прикажување поради измама**

*Општи одговори*

[7] МСР 260 „Комуникации со оние кои се одговорни за управувањето", точка 13

[8] МСР 315, точка 25

ОДГОВОРНОСТИ НА РЕВОЗОРОТ ВО ОДНОС НА ИЗМАМА ВО РЕВИЗИЈА НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ

28. Во согласност со МСР 330, ревизорот треба да ги утврди општите одговори за справување со оценетите ризици од материјално погрешно прикажување поради измама на ниво на финансиски извештаи.[9] (Види точка А33)

29. При одредувањето на општите одговори за справување со ризици од материјално погрешно прикажување поради измама на ниво на финансиски извештаи ревизорот треба:

(а) Да го назначи и надгледува персоналот, земајќи ги во предвид знаењето, вештините и способностите на лицата на кои им се даваат значајни одговорности во врска со ангажманот и проценка на ревизорот за ризиците од материјално погрешно прикажување поради измама за тој ангажман. (Види точки А34-А35)

(б) Да оцени дали изборот и примената на сметководствените политики од страна на ентитетот, особено оние поврзани со субјективните мерења и сложените трансакции, може да укажуваат на измамничко финансиско известување како резултат на напорите на раководството да манипулира со заработката; и

(в) Да инкорпорира елемент на непредвидливост при изборот на природата, времето и степенот на ревизорските постапки. (Види точка А36)

*Ревизорски постапки како одговор на проценетите ризици од материјално погрешно прикажување поради измата на ниво на тврдења*

30. Во согласност со МСР 330, ревизорот треба да дизајнира и изврши понатамошни ревизорски постапки чија природа, временски распоред и обем ќе одговорат на проценетите ризици од материјално погрешно прикажување поради измама на ниво на тврдења.[10] (Види точки А37-А40)

*Ревизорски постапки како одговор на ризици поврзани со заобиколување на контролите од страна на раководството*

31. Раководството е во особена позиција да изврши измама поради неговата способност да манипулира со сметководствената евиденција и да подготвува измамнички финансиски извештаи преку заобиколување на контролите кои инаку изгледа дека функционираат ефективно. И покрај тоа што нивото на ризик за заобиколување на контролите од страна на раководството ќе се разликува од ентитет до ентитет, тој ризик е секако присутен во сите ентитети. Како резултат на непредвидливиот начин на кој што таквите заобиколувања на контролите можат да се случат, тоа е ризик од материјално погрешно прикажување поради измама и според тоа претставува значаен ризик.

32. Независно од проценката на ревизорот за ризиците од заобиколување на контролите од страна на раководството, ревизорот дизајнира и спроведува ревизорски постапки за:

(а) да ја тестира соодветноста на книжењата евидентирани во главната книга и други прилагодувања направени при подготвувањето на финансиските извештаи. При дизајнирањето и спроведувањето на ревизорските постапки за таквите тестови, ревизорот треба:

i. да извршат распрашувања на лицата кои се вклучени во процесот на финансиско известување за несоодветни или невообичаени активности поврзани со обработувањето на книжењата и другите прилагодувања;

ii. да избере книжења и други прилагодувања направени на крајот на известувачкиот период; и

iii. да ја разгледа потребата за тестирање на книжењата и другите прилагодувања во текот на целиот период. (Види точки А41-А44)

(б) Да изврши проверка на пристрасноста во сметководствените проценки и да оцени дали околностите кои што ја предизвикале пристрасноста, доколку ги

[9] МСР 330, точка 5
[10] МСР 330, точка 6

има, претставуваат ризик од материјално погрешно прикажување поради измама. При извршувањето на проверката, ревизорот треба:

iv. Да оцени дали расудувањата и одлуките донесени од страна на раководството при правење на сметководствените проценки вклучени во финансиските извештаи, дури и доколку тие се индивидуално разумни, укажуваат на можна пристрасност од страна на раководството на ентитетот, а кое што може да претставува ризик од материјално погрешно прикажување поради измама. Во тој случај, ревизорот треба повторно да ги оцени сметководствените проценки земени како целина; и

v. Да спроведе ретроспективна проверка на расудувањата и претпоставките на раководството поврзани со значајните сметководствени проценки изразени во финансиските извештаи од претходната година. (Види точки А45-А47)

(в) За значајни трансакции кои што се надвор од нормалниот тек на работење на ентитетот или кои што инаку изгледаат невообичаени при разбирањето на ревизорот за ентитетот и неговото опкружување како и други информации кои се стекнати во текот на ревизијата, ревизорот треба да оцени дали деловното објаснување (или недостатокот на истото) за направените трансакциите сугерираат дека можело да постои измамничко финансиско известување или тајно договарање за неовластено присвојување на средства. (Види точка А48)

33. Ревизорот треба да утврди дали, за да одговори на идентификуваните ризици од заобиколување на контролите од страна на раководството, е потребно да спроведе ревизорски постапки како дополнение на погоре наведените (односно, доколку постојат специфични дополнителни ризици од заобиколување на контролите од страна на раководството кои што не се покриени со спроведените постапки за задоволување на барањата во точка 32).

**Оценка на ревизорските докази (Види точка А49)**

34. Ревизорот треба да оцени дали аналитичките постапки кои се спроведени при крајот на ревизијата, при формирањето на конечните заклучоци за тоа дали финансиските извештаи се конзистентни со разбирањето на ревизорот за ентитетот, укажуваат на претходно непрепознаен ризик од материјално погрешно прикажување поради измама. (Види точка А50)

35. Доколку ревизорот идентификува погрешно прикажување, тој треба да оцени дали таквото погрешно прикажување укажува на измама. Доколку постои такво укажување, ревизорот треба да ги оцени импликациите од погрешното прикажување во однос на другите аспекти на ревизијата, особено во однос на веродостојноста на презентациите на раководството, признавајќи дека постоењето на измама е неверојатно да биде изолирана појава. (Види точка А51)

36. Доколку ревизорот идентификува погрешно прикажување, било да е материјално или нематеријално, и доколку ревизорот има причина да верува дека тоа е или може да биде резултат на измама и дека во тое е вмешано раководството (особено раководството на повисоко ниво), ревизорот треба да изврши повторна проценка на ризиците од материјално погрешно прикажување поради измама и нивното влијание врз природата, времето и степенот на ревизорските постапки за да одговори на оценетите ризици. Ревизорот, исто така, треба да разгледа дали одредени околности или услови укажуваат на можно тајно договарање на вработените, раководството или трети лица при повторното разгледување на веродостојноста на претходно стекнатите докази. (Види точка А52)

37. Доколку ревизорот потврди дека, или не е во можност да утврди дали финансиските извештаи се материјално погрешно прикажани поради измама, ревизорот треба да даде оценка на импликациите од ова за ревизијата. (Види точка А53)

**Ревизор кој не е во можност да го продолжи ангажманот**

ОДГОВОРНОСТИ НА РЕВОЗОРОТ ВО ОДНОС НА ИЗМАМА ВО РЕВИЗИЈА НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ

38. Доколку, како резултат на погрешно прикажување поради измама или сомневање за измама, ревизорот се соочи со исклучителни околности кои што ја доведуваат во прашање можноста на ревизорот да продолжи да ја врши ревизијата, ревизорот треба:

(а) Да ги одреди професионалните и законските одговорности кои се применливи во тие околности, вклучувајќи ја и потребата дали ревизорот треба да го извести лицето или лицата кои го назначиле ревизорот или, во некои случаи, да ги извести регулаторните власти;

(б) Да разгледа дали е соодветно да се повлече од ангажманот, каде што повлекувањето е возможно согласно применливите закони или регулативи; и

(в) Доколку ревизорот се повлече треба:

i. Да разговара со соодветното ниво на раководството и со оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот за повлекувањето на ревизорот од ангажманот и причините за повлекувањето; и

ii. Да утврди дали има професионална или законска потреба да го извести лицето или лицата кои го назначиле ревизорот или, во некои случаи, да ги извести регулаторните власти за повлекувањето на ревизорот од ангажманот и причините за повлекувањето. (Види точки А54-А57)

**Писмени изјави**

39. Ревизорот треба да обезбеди писмени изјави од раководството и, каде што е соодветно,од оние кои се задолжени за управувањето со кои тие:

(а) Ја потврдуваат нивната одговорност за дизајнирањето, примената и одржувањето на интерните контроли за спречување и откривање на измама;

(б) Му ги обелоденуваат на ревизорот резултатите од проценката на раководството за ризикот дека финансиските извештаи може да бидат материјално погрешно прикажани како резултат на измама;

(в) Му ги обелоденуваат на ревизорот нивните сознанија за измама или сомневање за измама која што влијае на ентитетот, а ги вклучуваат:

i. раководството;

ii. вработените кои имаат значајна улога во интерните контроли; или

iii. другите чија измамата може да има материјални ефекти на финансиските извештаи; и

(г) Ги откриваат на ревизорот нивните сознанија за некоја наводна измама или сомневање за измама, кои што би влијаеле на финансиските извештаи на ентитетот, а се пренесени од страна на вработени, поранешни вработени, аналитичари, регулатори или други. (Види точки А58-А59)

**Комуникација со менаџментот и со оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот**

40. Доколку ревизорот идентификувал измама или добил информации кои укажуваат на можности за постоење на измама, ревизорот треба навремено да ги пренесе овие наоди на соодветното ниво на менаџмент, со цел да ги информира оние кои што имаат основна одговорност за спречување и откривање на измама за прашањата кои се соодветни на нивните одговорности. (Види точка А60)

41. Освен доколку оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот не се вклучени во раководењето на ентитетот, а ревизорот идентификувал или се сомнева во измама која што ги вклучува:

(а) раководството;

(б) вработените кои имаат значајна улога во интерните контроли; или

(в) други чија измама доведува до материјално погрешно прикажување во финансиските извештаи,

ревизорот треба навремено да ги комуницира овие прашања со оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот. Доколку ревизорот се сомнева во измама која што го вклучува раководството, тој треба да ги пренесе таквите сомневања на оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот и со нив да дискутира за природата, времето и степенот на ревизорските постапки кои се неопходни за да се комплетира ревизијата. (Види точка А61-А63)

42. Ревизорот треба да ги комуницира сите други прашања поврзани со измама со оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот, кои според расудувањето на ревизорот, се значајни за нивната одговорност. (Види точка А64)

**Комуницирање со регулаторните и извршните власти**

43. Доколку ревизорот идентификувал или се сомнева во измама, тој треба да утврди дали постои одговорност да извести лица надвор од ентитетот за оваа појава или сомневање. И покрај тоа што професионална одговорност на ревизорот е да ги чува во доверливоста на информациите од клиентот, закнската одговорност на ревизорот може во некои околности да ја надмине таквата професионална одговорност за доверливост. (Види точка А65-А67)

**Документација**

44. Ревизорот треба да ја вклучи следнава ревизорската документација[11] за разбирањето на ревизорот за ентитетот и неговото опкружување и за проценката на ризиците од материјално погрешно прикажување барани според МСР 315[12]:

(а) значајните одлуки донесени во текот на дискусијата помеѓу тимот на ангажманот во однос на сомневањето дека финансиските извештаи на ентитетот се материјално погрешно прикажани поради измама; и

(б) идентификуваните и проценетите ризици од материјално погрешно прикажување поради измама на ниво на финансиските извештаи и на ниво на тврдењата.

45. Ревизорот треба да ја вклучи следнава ревизорската документација за одговорите на ревизорот на проценетите ризици од материјално погрешно прикажување според МСР 330 [13] :

(а) целокупните одговори на проценетите ризици од материјално погрешно прикажување поради измама на ниво на финансиските извештаи и природата, времето и степенот на ревизорски постапки и поврзаноста на тие постапки со проценетите ризици од материјално погрешно прикажување поради измама на ниво на тврдења; и

(б) резултатите од ревизорските постапки, вклучувајќи ги и оние дизајнирани за справување со ризикот од заобиколување на контролите од страна на раководството.

46. Ревизорот треба да ја вклучи во ревизорската документација, комуникацијата во врска со измами направена со раководството, оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот, регулаторите и други.

47. Доколку ревизорот заклучил дека претпоставката дека постои ризик од материјално погрешно прикажување поради измама поврзана со признавање на приходите не е применлива во околностите на ангажманот, тогаш ревизорот треба да ги вклучи во ревизорската документација причините за таквиот заклучок.

## Примена и друг објаснувачки материјал

**Карактеристики на измамата (Види точка 3)**

[11] МСР 230, „Ревизорска документација", точки 8-11, точка А6
[12] МСР 315, точка 32
[13] МСР 330, точка 28

ОДГОВОРНОСТИ НА РЕВОЗОРОТ ВО ОДНОС НА ИЗМАМА ВО РЕВИЗИЈА НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ

A1. Измамата, било да се работи за измамничко финансиско известување или неовластено присвојување на средства, вклучува поттик или притисок за извршување измама, согледана можност за тоа и одредна рационализација за дејството. На пример:

- Поттикот или притисокот за извршување измамничко финансиско известување може да постои кога раководството е под притисок од извори внатре или надвор од ентитетот, да достигне очекувани (или можеби нереални) добивки или финансиски цели - особено поради тоа што последиците врз раководството од незадоволување на финансиските цели можат да бидат значајни. Слично, на ова поединци може да имаат поттик или притисок неовластено да присвојат средства, на пример, поради тоа што живеат на таков начин кој ги надминува нивните можности.

- Согледана можност за извршување измама може да постои кога поединецот верува дека интерните контроли може да се заобиколат, на пример, поради тоа што поединецот е на доверлива позиција или поседува знаење за посебни недостатоци во интерните контроли.

- Поединци може да бидат во можност да размислуваат за извршување измамничко дејствие. Некои поединци поседуваат став, карактер или сет од етички вредности кои што им дозволуваат знаејќи и намерно да извршат нечесно дејство. Меѓутоа, дури и чесните поединци може да извршат измама во опкружување кое што им наметнува доволно притисок.

A2. Измамничкото финансиско известување вклучува намерни погрешни прикажувања вклучувајќи испуштање на износи или обелоденувања во финансиските извештаи за да се заведат корисниците на финансиските извештаи. Може да биде предизвикано од напорите на раководството да манипулира со добивките со цел да ги заведат корисниците на финансиските извештаи преку влијание врз нивните перцепции во однос на работата и профитабилноста на ентитетот. Таквите добивки раководството може да ги започне со мали дејствија или несоодветно прилагодување на претпоставките и промените во расудувањето на раководството. Притисокот и поттикот може да доведат овие дејствија да се зголемат до степен да резултираат со измамничко финансиско известување. Таквата ситуација може да се случи кога, како резултат на притисокот да се исполнат очекувањата на пазарот или на желбата да се максимизира личниот надоместок заснован на успешноста, раководството намерно зазема позиции кои што водат кон измамничко финансиско известување со материјално погрешно прикажување на финансиските извештаи. Во некои ентитети раководството може да биде мотивиран материјално да ги намали добивките за да се намали данокот или да ги зголеми добивките за да обезбеди финансирање од банките.

A3. Измамничкото финансиско известување може да се постигне со следново:

- манипулирање, фалсификување (вклучувајќи и лажно потпишување) или промена на сметководствената евиденција или поткрепувачката документација од која што се подготвени финансиските извештаи.

- погрешно претставување во, или намерно испуштање од, финансиските извештаи на настани, трансакции или други важни информации.

- намерна погрешна примена на сметководствени принципи поврзани со износи, класификација, начин на презентација или обелоденување.

A4. Измамничкото финансиско известување често вклучува заобиколување на контролите од страна на раководството, кој од друга страна, може да изгледа дека работи ефективно. Измамата може да се изврши со заобиколување на контроли од страна на раководството преку користење на техники како што се:

- евидентирање лажни книжни ставови, особено при крајот од сметководствениот период, за да се манипулираат оперативните резултати или да се постигнат други цели.

ОДГОВОРНОСТИ НА РЕВОЗОРОТ ВО ОДНОС НА ИЗМАМА ВО РЕВИЗИЈА НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ

- несоодветно прилагодување на претпоставките и промена на расудувањата користени за проценка на салдата на сметките.
- испуштање, забрзување или одложување на признавањето во финансиските извештаи на настани и трансакции кои што се случиле за време на известувачкиот период.
- сокривање или необелоденување факти кои што може да влијаат на износите евидентирани во финансиските извештаи.
- вклучување во сложени трансакции кои што се структурирани за да ја прикажат погрешно финансиската состојба или финансиската успешност на ентитетот.
- менување на евиденции и услови поврзани со значајни и невообичаени трансакции.

A5. Неовластеното присвојување на средства вклучува кражба на средствата на ентитетот и често се извршува од страна на вработените во релативно мали и нематеријални износи. Сепак, тоа исто така може да го вклучува и раководството кое вообичаено е поспособно да прикрие или сокрие неовластено присвојување на начини кои што се тешки за откривање. Неовластеното присвојување на средства може да се постигне на различни начини како што се:

- измама со приливите (на пример, неовластено присвојување на наплатани побарувања од купувачи или пренасочување на приливи од отпишани побарувања кон лични банкарски сметки).
- крадење физички средства или интелектуална сопственост (на пример, крадење залихи за лична употреба или за продавање, крадење отпад за препродажба, тајно договарање со конкурентот за обелоденување технолошки податоци во замена за пари).
- наведување на ентитетот да плати за добра и услуги кои што не ги примил (на пример, исплати на измислени добавувачи, примање мито од добавувачи од страна на агенти за набавка на ентитетот во замена за зголемени набавни цени, исплати на измислени вработени).
- користење на средствата на ентитетот за лични потреби (на пример, користење на средствата на ентитетот како залог за личен заем или заем на поврзана страна).

Неовластеното присвојување на средства често е придружувано од лажна или погрешна евиденција или документација со цел да се сокрие фактот дека средствата недостасуваат или се заложени без соодветно овластување.

*Разгледувања специфични за ентитетите од јавниот сектор*

A6. Одговорностите на ревизорот во јавниот сектор кои се поврзани со измама може да бидат пропишани со закон, регулатива или друго уредување применливо во ентитетите од јавниот сектор или посебно регулирано во мандатот на ревизорот. Како последица на тоа, одговорностите на ревизорот во јавниот сектор не мора да бидат ограничени на разгледување на ризиците од материјално погрешно прикажување на финансиските извештаи, туку може да вклучат и поширока одговорност за разгледување на ризиците од измама.

**Професионален скептицизам** (Види точки 12-14)

A7. Одржувањето на професионалниот скептицизам бара постојано запрашување за тоа дали стекнатите информации и ревизорските докази укажуваат дека може да постои материјално погрешно прикажување, поради измама. Тоа вклучува разгледување на веродостојноста кон доверливоста на информациите кои што ќе се користат како ревизорски докази и контролите врз нивната подготовка и одржување каде што е релевантно. Како резултат на карактеристиките на измамата, професионалниот

скептицизам на ревизорот е особено важен кога се земаат во предвид ризиците од материјално погрешно прикажување поради измама.

A8. И покрај тоа што од ревизорите не може да се очекува да го занемарат минатото искуство за чесноста и интегритетот на раководството на ентитетот и на оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот, професионалниот скептицизам на ревизорот е особено важен во однос на погрешното материјално прикажување поради измама бидејќи можно е да имало промени во околностите.

A9. Ревизија спроведена во согласност со МСР ретко вклучува проверка на автентичноста на документите, ниту пак ревизорот е обучен или се очекува да биде експерт во таквата проверка.[14] Меѓутоа, кога ревизорот ќе идентификува услови кои што го наведуваат да верува дека документот можеби не е автентичен или дека условите во документот се променети, но не и обелоденети на ревизорот, можните постапки за понатамошно испитување може да вклучуваат:

- потврдување директно од третото лице.
- користење на работата на експерт за проценување на автентичноста на документот.

**Дискусија помеѓу тимот на ангажманот** (Види точка 15)

A10. Дискутирањето за подложноста на финансиските извештаи на ентитетот на материјално погрешно прикажување поради измама во рамките на тимот на ангажманот:

- обезбедува можност поискусните членови на тимот на ангажманот да ги споделат нивните согледувања во врска со тоа како и каде финансиските извештаи може да бидат подложни на материјално погрешно прикажување поради измама.
- му овозможува на ревизорот да воспостави соодветен одговор на таквата подложност и да одреди кои членови од тимот на ангажманот ќе спроведат одредени ревизорски постапки.
- му дозволува на ревизорот да одреди како ќе се споделат резултатите од ревизорските постапки помеѓу тимот на ангажманот и како да се справи со одредени наведувања на измама што можат да го привлечат вниманието на ревизорот.

A11. Дискусијата може да вклучува прашања како што се:

- размена на идеи меѓу членовите на тимот на ангажманот за тоа како и каде тие мислат дека финансиските извештаи на ентитетот може да бидат подложни на материјално погрешно прикажување поради измама, како раководството би можело да изврши или прикрие измамничко финансиско известување и како средствата од ентитетот би можеле неовластено да се присвојат.
- разгледување на околностите кои што може да укажуваат на манипулирање со заработката и активностите што може да бидат следени од раководството за манипулирање со заработката, што би водело до измамничко финансиско известување.
- разгледување на познатите надворешни и внатрешни фактори што влијаат врз ентитетот, а кои што може да создадат поттик или притисок врз раководството или другите да извршат измама, да обезбедат можност за извршување измама и

[14] МСР 200, точка А47

да укажат на култура или опкружување кои што му овозможуваат на раководството или другите да размислуваат за извршување измама.

- разгледување на вклученоста на раководството во надгледување на вработените кои имаат пристап до готовина или други средства подложни на неовластено присвојување.
- разгледување на секоја невообичаена или необјаснета промена во однесувањето и животниот стил на раководството или вработените кои што го привлекле вниманието на тимот на ангажманот.
- нагласување на важноста за одржување на здрав разум во текот на ревизијата во однос на веројатноста за материјално погрешно прикажување поради измама.
- разгледување на видовите околности на кои, доколку се наиде, може да укажат на веројатноста од измама.
- разгледување на тоа како елемент на непредвидливост ќе се инкорпорира во природата, времето и степенот на ревизорските постапки кои што треба да се извршат.
- разгледување на ревизорските постапки кои што би можеле да се изберат како одговор на подложноста на финансиските извештаи на ентитетот на материјално погрешно прикажување поради измама и дали одредени видови ревизорски постапки се поефективни од другите..
- разгледување за било какви тврдења за измама кои што го привлекуваат вниманието на ревизорот.
- разгледување на ризикот од заобиколување на контролите од страна на раководството.

**Постапки за проценка на ризикот и поврзани активности**

*Распрашувања на раководството*

Проценување од страна на раководството на ризиците од материјално погрешно прикажување поради измама (Види точка 17 (а))

A12. Раководството ја прифаќа одговорноста за интерните контроли на ентитетот и за подготовката на финансиските извештаи на ентитетот. Според тоа, соодветно е ревизорот да го распрашува раководството во однос на нивната сопствена проценка за ризикот од измама и контролите кои се воспоставени за спречување и откривање на истата. Природата, степенот и зачестеноста на проценката на раководството за таквиот ризик и контроли можат да бидат различни од ентитет до ентитет. Во некои ентитети раководството може да врши детални проценки на годишно ниво или како дел од континуирано надгледување. Во други ентитети проценката на раководството може да биде помалку структурирана и поретка. Природата, степенот и зачестеноста на проценката на раководството се релевантни за разбирањето на ревизорот за контролното опкружување на ентитетот. На пример, фактот дека раководството нема направено проценка на ризикот од измама во некои околности може да укажува на недостаток од важноста која што раководството им ја дава на интерните контроли.

Разгледувања специфични за помалите ентитети

A13. Во некои ентитети, особено во помалите ентитети, фокусот на проценката на раководството може да биде врз ризикот од измама или неовластено присвојување на средства од страна на вработените.

Процес на раководството за идентификување и одговор на ризиците од измама (Види точка 17 (б))

A14. Во случајот на ентитети кои се наоѓаат на повеќе локации процесите на раководството може да вклучуваат различни нивоа на мониторинг на работните локации или деловни сегменти. Раководството може и да идентификува посебни

работни локации или деловни сегменти за кои што е поверојатно да постои ризик од измама.

*Распрашувања на раководството и другите во рамки на ентитетот* (Види точка 18)

A15. Ревизорските распрашувања на раководството може да обезбедат корисни информации во однос на ризиците од материјално погрешно прикажување во финансиските извештаи како резултат на измама од вработените. Сепак, таквите распрашувања не би обезбедиле корисни информации во однос на ризиците од материјално погрешно прикажување во финансиските извештаи како резултат на измама од страна на раководството. Распрашувањата на другите во ентитетот може да им даде можност на поединци да му дадат информации на ревизорот кои што поинаку не би биле комуницирани.

A16. Примери за другите во ентитетот на кои ревизорот може да им упати прашања за постоењето на сомневање за измама вклучуваат:

- оперативен персонал кој не е директно вклучен во процесот на финансиско известување.
- вработени со различни нивоа на овластување.
- вработени вклучени во започнувањето, обработката и евидентирањето на сложени или невообичаени трансакции и оние кои ги надгледуваат и следат тие вработени.
- вработен правен советник.
- главен службеник за етика или соодветна личност.
- личност или лица задолжени за справување со обвинувања за измама.

A17. Раководството е често во најдобра позиција за извршување на измама. Според тоа, кога се оценуваат одговорите од распрашувањата на раководството со однос на професионален скептицизам, ревизорот може да смета дека е неопходно да ги поткрепи одговорите од распрашувањата со други информации.

*Распрашување за интерна ревизија* (Види точка 19)

A18. МСР 315 и МСР 610 ги поставуваат барањата и обезбедуваат насоки за ревизии во оние ентитети кои имаат функција за интерна ревизија.[15] При спроведувањето на барањата од овие МСР во однос на измама, ревизорот може да врши распрашувања за одредени активности за интерна ревизија кои ги вклучуваат, на пример:

- извршените постапки, доколку ги има, од страна на интерните ревизори за откривање на измама во текот на годината.
- дали раководството задоволително одговорило на наодите од таквите постапки.

*Стекнување на разбирање за надзорот од страна на оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот* (Види точка 20)

A19. Оние кои се задолжени за управувањето со ентитет го надгледуваат системот на ентитетот за мониторинг на ризиците, финансиска контрола и усогласување со законите. Во многу земји добро е развиена практиката на корпоративно управување, и оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот играат активна улога во надзорот на проценката од страна на ентитетот на ризиците од измама и на релевантните интерните контроли. Поради тоа што одговорностите на оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот и на раководството може да се разликуваат во зависност од ентитетот и државата, важно е ревизорот да ги разбере нивните соодветни одговорности за да може самиот да стекне разбирање за надзорот спроведен од соодветни поединци.[16]

[15] МСР 315, точка 23 и МСР 610 „Користење на работата на интерните ревизори"

ОДГОВОРНОСТИ НА РЕВОЗОРОТ ВО ОДНОС НА ИЗМАМА ВО РЕВИЗИЈА НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ

A20. Разбирањето за надзорот спроведен од оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот може да обезбеди увид за подложноста на ентитетот на измама од страна на раководството, адекватноста на интерната контрола над ризиците од измама и компетентноста и интегритетот на раководството. Ревизорот може да го стекне таквото разбирање на бројни начини, како што е посетувањето состаноци каде се одвиваат такви дискусии, читање на записниците од таквите состаноци или распрашување на оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот.

Разгледувања специфични за помали ентитети

A21. Во некои случаи сите оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот се вклучени во раководењето на ентитетот. Таков е случајот во помали ентитети каде еден единствен сопственик раководи со ентитетот и никој друг нема управувачка улога. Во таквите случаи обично не постои дејствување од страна на ревизорот бидејќи не постои надзор од страна на други лица различни од раководството.

*Разгледување на други информации* (Види точка 23)

A22. Како дополнение на информациите стекнати со примена на аналитички постапки, и други информации стекнати во врска со ентитетот и неговото опкружување може да бидат од помош при идентификувањето на ризиците од материјално погрешно прикажување поради измама. Дискусијата помеѓу членовите на тимот може да обезбеди информации кои што би помогнале во идентификувањето на таквите ризици. Дополнително, информациите стекнати од прифаќањето на клиентот од страна на ревизорот и процесите на задржување на истите, како и искуството стекнато во други ангажмани кои се извршени за ентитетот, како на пример ангажмани за проверка на меѓупериодски финансиски информации, може да бидат релевантни во идентификувањето на ризиците од материјално погрешно прикажување поради измама.

*Оценка на факторите на ризик од измама* (Види точка 24)

A23. Фактот дека измамата воообичаено е скриена ја прави истата многу тешка за откривање. Сепак, ревизорот може да идентификува настани или услови кои укажуваат на поттик или притисок да се изврши измама или обезбедуваат можност да се изврши измама (фактори на ризик од измама). На пример:

- Потребата да се задоволат очекувањата на трети страни за да се стекне дополнително капитално финансирање може да создаде притисок за извршување измама;
- Доделување на значајни бонуси доколку се задоволуваат нереални профитни цели може да создадат поттик за извршување измама; и
- Контролно опкружување кое што не е ефективно може да создаде можност за извршување на измама.

A24. Факторите за ризик од измама не може лесно да се рангираат според важноста. Значајноста на факторите за ризик од измама може да се разликува во голема мера. Некои од овие фактори се присутни во ентитети каде специфичните услови не претставуваат ризик од материјално погрешно прикажување. Според тоа, одлуката дали факторот за ризик од измама е присутен и дали тој треба да се земе во предвид при проценувањето на ризиците од материјално погрешно прикажување на финансиските извештаи поради измама бара примена на професионално расудување.

A25. Примери за фактори за ризик од измама поврзани со измамничко финансиско известување и неовластено присвојување на средства се дадени во Додаток 1. Овие илустративни фактори на ризик се класифицирани врз основа на трите услови кои што се генерално присутни при постоење на измама:

[16] МСР 260, точки А1-А8, дискутирање со оние со кои комуницира ревизорот кога структурата на управувањето со ентитетот не е добро дефинирана

ОДГОВОРНОСТИ НА РЕВОЗОРОТ ВО ОДНОС НА ИЗМАМА ВО РЕВИЗИЈА НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ

- поттик или притисок за извршување на измама;
- согледана можност за извршување на измама; и
- способност за рационализирање на измамничко дејствие.

Факторите на ризик кои што го одразуваат односот што дозволува рационализација на измамничко дејство може да не бидат подложни на набљудување од страна на ревизорот. Сепак, ревизорот може да стане свесен за постоењето на такви информации. И покрај тоа што факторите на ризик опишани во Додаток 1 покриваат широк опфат на ситуации со кои што може да се соочат ревизорите, тие претставуваат само примери, а може да постојат и други фактори на ризик.

A26. Карактеристиките на ентитетот кои се однесуваат на големината, комплексноста и сопственоста, имаат значајно влијание при разгледувањето на релевантните фактори на ризик од измама. На пример, во случај на голем ентитет, може да постојат фактори кои што генерално принудуваат неправилно однесување од страна на раководството, како што се:

- ефективен надзор од страна на оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот.
- ефективна функција на интерната ревизија
- постоењето и стапување во сила на пишан кодекс на однесување.

Понатаму, факторите за ризик од измама земени во предвид на оперативно ниво на деловниот сегмент може да дадат различнни сфаќања споредено со оние кои што се земени во предвид при разгледување на ниво на ентитетот.

Разгледувања специфични за помали ентитети

A27. Во случај на помал ентитет, некои или сите овие разгледувања може да не бидат применливи или помалку релевантни. На пример, помал ентитет може да нема пишан кодекс на однесување, но наместо тоа, може да има развиено култура која што ја нагласува важноста на интегритетот и етичкото однесување преку усна комуникација и пример од раководството. Доминацијата во раководството од страна на еден поединец во помал ентитет не мора генерално, самото по себе, да укажува на неуспех од страна на раководството да покаже и спроведе соодветен однос спрема интерните контроли и процесот на финансиско известување. Меѓутоа, доминацијата во раководството од страна на еден поединец може да биде потенцијален недостаток во интерните контроли затоа што постои можност раководството да ги заобиколува контролите.

**Идентификување и проценка на ризиците од материјално погрешно прикажување поради измама**

*Ризици од измама при признавање на приходи*

A28. Материјално погрешното прикажување поради измамничко финансиско известување поврзано со признавањето на приходите често е резултат на преценување на приходите преку, на пример, предвремено признавање на приходите или евидентирање на фиктивни приходи. Исто така може да резултира и од потценување на приходите преку, на пример, неправилно поместување на приходи за подоцнежен период.

A29. Ризиците од измама во признавањето на приходите можат да бидат поголеми во некои ентитети за разлика од други. На пример, може да постојат притисоци и поттикнувања кај раководството да изврши измамничко финансиско известување преку несоодветно признавање на приходи кај ентитети кои котираат на берза кога, на пример, успешноста се мери врз база на годишниот пораст на приходите или профитот. Слично на тоа, на пример, може да постојат поголеми ризици на измама во признавање на приходите во случај на ентитети кои генерираат значаен износ на приходи преку готовинска продажба.

ОДГОВОРНОСТИ НА РЕВОЗОРОТ ВО ОДНОС НА ИЗМАМА ВО РЕВИЗИЈА НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ

A30. Претпоставката за постоење на ризици од измама во признавањето на трошоците може да биде побиена. На пример, ревизорот може да заклучи дека не постои ризик од материјално погрешно прикажување поради измама поврзана со признавање на приходи во случај кога постои единствен вид на трансакција со приходи, на пример, приходи од закуп од една недвижност.

*Идентификување и оценување на ризиците од материјално погрешно прикажување поради измама и разбирање на поврзаните контроли на ентитетот* (Види точка 27)

A31. Раководството може да прави расудувања за природата и нивото на контролите кои што ќе одбере да ги имплементира, и природата и степенот на ризици кои што ќе одбере да ги превземе[17]. При одредувањето кои контроли да се применат за да се спречи и открие измама, раководството ги зема во предвид ризиците дека финансиските извештаи може да бидат материјално погрешно прикажано како резултат на измама. Како дел од ова разгледување, раководството може да заклучи дека не е ефективно да се применува и одржува одредена контрола во однос на намалување на ризиците од материјално погрешно прикажување поради измама.

A32. Според тоа, важно е ревизорот да стекне разбирање за контролите што раководството ги создало, ги применува и одржува за спречување и откривање на измама. При тоа ревизорот може да увиди, на пример, дека раководството совесно одбрало да ги прифати ризиците поврзани со недостатокот на поделба на должности. Информациите од стекнувањето на таквото разбирање можат да бидат корисни и при идентификувањето на факторите за ризик од измама кои што може да влијаат врз оценката на ревизорот за ризиците дека финансиските извештаи може да содржат материјално погрешно прикажување поради измама.

**Одговор на оценетите ризици од материјално погрешно прикажување поради измама**

*Општи одговори* (Види точка 28)

A33. Одредувањето на општите одговори за оценетите ризици од материјално погрешно прикажување поради измама го вклучува разгледувањето на начинот на кој општото спроведување на ревизијата може да го одрази зголемениот професионален скептицизам, на пример, преку:

- зголемена чувствителност при изборот на природата и степенот на документација која што треба да се прегледа како подкрепа за материјалните трансакции.
- зголемено препознавање на потребата да се поткрепат објаснувањата и изјавите од страна на на раководството во однос на материјални прашања.

Овде се вклучени и поопшти разгледувања кои се вршат надвор од специфичните постапки кои се инаку планирани; таквите разгледувања ги вклучуваат прашања кои се наведени во точка 29, а за кои се дискутира подолу.

*Оценка и надгледување на персоналот* (Види точка 29 (а))

A34. Ревизорот може да одговори на идентификуваните ризици од материјално погрешно прикажување поради измама преку, на пример, назначување дополнителни лица со посебни вештини и знаење, како што се форензичари и ИТ експерти, или преку назначување на поискусни лица во ангажманот.

A35. Степенот на надгледување зависи од оценката на ревизорот за ризиците од материјално погрешно прикажување поради измама и компетенциите на членовите на тимот на ангажманот кои ја извршуваат работата.

*Непредвидливост во изборот на ревизорски постапки* (Види точка 29 (в))

A36. Вклучувањето на елемент на непредвидливост при изборот на природата, времето и степенот на ревизорски постапки кои треба да се извршат е важен дел поради тоа што поединците во рамки на ентитетот кои се запознаени со ревизорските постапки

[17] МСР 315, точка А48

што вообичаено се изведуваат во рамки на ангажманот може да бидат поспособни да прикријат измамничко финансиско известување. Тоа може да се постигне преку, на пример:

- Извршување суштински постапки на избрани салда на сметки и тврдења кои што поинаку не се тестирани поради нивната материјалност или ризик.
- Прилагодување на временскиот распоред на ревизорските постапки различно од очекуваното.
- Користење различни методи за избор на примерок.
- Извршување на ревизорски постапки на различни локации или на локации кои што не се претходно најавени.

*Ревизорски постапки како одговор на оценетите ризици од материјално погрешно прикажување поради измама на ниво на тврдења* (Види точка 30)

A37. Одговорите на ревизорот за справување со оценетите ризици од материјално погрешно прикажување поради измама на ниво на тврдење може да вклучат промена на природата, временскиот распоред и степенот на ревизорски постапки на следните начини:

- Природата на ревизорските постапки што треба да се извршат може ќе треба да се промени за да се стекне ревизорски доказ кој што е подоследен и порелевантен или да се добијат дополнителни поткрепувачки информации. Ова може да влијае и врз видот на ревизорските постапки што треба да се извршат и врз нивната комбинација. На пример:
  - Физичкото набљудување или инспекција на одредени средства може да стане поважно или ревизорот може да избере да користи компјутерски помогнати ревизорски техники за да стекне повеќе докази за податоците содржани во значајни сметки или електронски датотеки на трансакции.
  - Ревизорот може да дизајнира постапки за добивање дополнителни поткрепувачки информации. На пример, доколку ревизорот идентификува дека раководството е под притисок за задоволување на очекувањата за добивките, може да постои поврзан ризик дека раководството ги зголемува продажбите преку склучување на договори за продажба кои што вклучуваат услови за предвремено признавање на приходите или преку фактурирање на продажбите пред нивната испорака. Во вакви услови, ревизорот може, на пример, да дизајнира надворешна конфирмација не само за да ги потврди значајните износи, туку и да ги потврди деталите од продажните договори, вклучувајќи датум, евентуални права за враќање и услови за испорака. Дополнително, ревизорот би можел да одлучи дека е ефективно да ги дополни таквите екстерни конфирмации со прашања за вработените од нефинансиски сектори во ентитетот во однос на некои промени на договори за продажба и услови за испорака.
- Временскиот распоред на суштинските постапки може да има потреба да се промени. Ревизорот може да заклучи дека извршувањето на суштинските тестирања за време на или близу до крајот на периодот може подобро да одговори на оценетиот ризик од материјално погрешно прикажување поради измама. Ревизорот може да заклучи дека, во однос на оценетите ризици за намерно погрешно прикажување или манипулација, ревизорските постапки за пренесување на ревизорскиот заклучок од предревизијата до крајот на периодот не би биле ефективни. Спротивно на тоа, бидејќи намерно погрешно прикажување - на пример, погрешно прикажување кое што вклучува несоодветно признавање на приходите – можело да биде иницирано во некој меѓупериодски датум, ревизорот може да избере да применува суштински постапки за трансакции кои што се случиле порано, во или во текот на известувачкиот период.

ОДГОВОРНОСТИ НА РЕВОЗОРОТ ВО ОДНОС НА ИЗМАМА ВО РЕВИЗИЈА НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ

- Обемот на применетите постапки ја одразува оценката на ризиците од материјално погрешно прикажување поради измама. На пример, зголемувањето на примерокот или извршување подетални аналитички постапки може да биде соодветно. Исто така, компјутерски помогнатите ревизорски техники може да овозможат пообемно тестирање на електронските трансакции и сметководствените датотеки. Таквите техники може да се користат за избирање примерок од клучни електронски датотеки, за подредување трансакции со специфични карактеристики или за тестирање на цела популација наместо на примерок.

A38. Доколку ревизорот идентификува ризик од материјално погрешно прикажување поради измама кој што влијае врз количината на залихите, испитувањето на евиденцијата на залихите на ентитетот може да помогне за идентификување на локации или ставки кои што бараат посебно внимание за време на или по броењето на залихите. Таквиот преглед може да води кон одлука за набљудување на броењето на залихите на одредени локации ненајавено или за спроведување броење на залихите на сите локации на ист датум.

A39. Ревизорот може да идентификува ризик од материјално погрешно прикажување поради измама кој што влијае на одреден број сметки и тврдења. Тие може да вклучуваат проценки на средствата, проценки поврзани со специфични трансакции (како што се превземања, реструктурирања или отуѓување на дел од бизнисот) и други значајни разграничени обврски (како што се обврски за пензии и други користи за после вработувањето, или обврски за одржување на животната средина). Ризикот може да биде поврзан и со значајни промени во периодичните проценки. Информациите собрани преку стекнување разбирање за ентитетот и неговото опкружување може да му помогнат на ревизорот во оценување на резумноста на таквите проценки на раководството и основните расудувања и претпоставки. Ретроспективен преглед на слични расудувања на раководството и претпоставки применети во претходните периоди исто може да обезбедат увид во разумноста на расудувањата и претпоставките кои што ги поддржуваат проценките на раководството.

A40. Примери на можните ревизорски постапки за одговор на оценетите ризици од материјално погрешно прикажување поради измама, вклучувајќи ги и оние кои што го илустрираат инкорпорирањето на елементот на непредвидливост, се прикажани во Додаток 2. Додатокот вклучува примери од одговорите на оценката на ревизорот на ризиците од материјално погрешно прикажување кои што се резултат на измамничко финансиско известување, вклучувајќи измамничко финансиско известување како резултат на признавање на приходите, и неовластено присвојување на средства.

*Ревизорски постапки како одговор на ризиците поврзани со заобиколувањето на контролите од страна на раководството*

Ставови на книжењеи други прилагодувања (Види точка 32 (а))

A41. Материјалното погрешното прикажување поради измама на финансиските извештаи често вклучуваат манипулација на процесот на финансиско известување преку евидентирање несоодветни или неовластени книжни ставови. Ова може да се случи во текот на годината или на крајот од периодот, или со правење на прилагодувања од страна на раководството на износи кои се известени во финансиските извештаи кои што не се евидентирани преку ставови на книжење, како што се консолидациони прилагодувања и рекласификации.

A42. Понатаму, разгледувањето на ревизорот во однос на ризиците од материјално погрешно прикажување поврзани со несоодветно заобиколување на контролите преку книжни ставови е важно поради тоа што автоматизираните постапки и контроли може да го намалат ризикот од ненамерна грешка, но не го надминуваат ризикот дека поединци можат неовластено да ги заобиколуваат таквите автоматизирани постапки, на пример, преку промена на износите за автоматско префрлување во главната книга или во системот за финансиско известување. Дополнително, онаму каде што се

користи информатичка технологија за автоматски трансфер на информации, може да има малку или да нема докази за таква интервенција во информациониот систем.

A43. При идентификување и избирање на книжни ставови и други прилагодувања за тестирање и одредување на соодветен метод за проверка на основната поткрепа за избраните ставки, релевантни се следните прашања:

- *Оценка на ризиците од материјално погрешно прикажување поради измама* - присуството на фактори за ризик од измама и други информации стекнати за време на оценувањето на ревизорот на ризиците од материјално погрешно прикажување поради измама може да му помогне на ревизорот во идентификувањето на специфични класи на книжни ставови и други прилагодувања за тестирање.

- *Контроли кои што се применети врз книжените ставови и други прилагодувања* - ефективни контроли при подготовката и евидентирањето на книжните ставови и другите прилагодувања може да го намалат обемот на потребното детално тестирање, под услов ревизорот веќе да ја тестирал оперативната ефикасност на контролите.

- *Процесот на финансиско известување на ентитетот и природата на доказите кои што може да се стекнат* - за многу ентитети рутинската обработка на трансакции вклучува комбинација од рачни и автоматизирани чекори и постапки. Слично на тоа, процесирањето книжни ставови и други прилагодувања може да вклучуваат и рачни и автоматизирани постапки и контроли. Кога се користи информационата технологија при процесите на финансиско известување, книжните ставови и другите прилагодувања може да постојат само во електронска форма.

- *Карактеристики на измамнички книжни ставови или други прилагодувања* - несоодветни книжни ставови или други прилагодувања често имаат единствени карактеристики при идентификувањето. Таквите карактеристики може да вклучуваат книжења (а) направени за неповрзани, невообичаени или ретко користени сметки, (б) направени од поединци кои вообичаено не внесуваат книжења, (в) евидентирани на крајот од периодот или како книжења по затварање кои што за кои постои малку или нема никакво објаснување или опис, (г) направени пред или за време на подготвувањето на финансиските извештаи кои што немаат броеви на сметки, или (д) кои што содржат приближни броеви или еднакви крајни броеви.

- *Природата и комплексноста на сметките* - несоодветни книжни ставови или прилагодувања може да бидат применети на сметки кои што (а) содржат трансакции кои што се сложени и невообичаени по природа, (б) содржат значајни проценки и прилагодувања од крајот на периодот, (в) во минатото биле подложни на погрешни прикажувања, (г) не биле навремено усогласени или содржат неусогласени разлики, (д) содржат меѓу компаниски трансакции или (ѓ) се на друг начин поврзани со идентификуван ризик на материјално погрешно прикажување поради измама. При ревизии на ентитети кои што имаат повеќе локации или компоненти, се разгледува потребата да се изберат книжни ставови од повеќе локации.

- *Книжни ставови или други прилагодувања направени надвор од нормалниот тек на работењето* - нестандардни книжни ставови може да не бидат предмет на истото ниво на интерна контрола како повремените книжни ставови за евидентирање трансакции како што се месечни продажби, набавки и готовински исплати.

A44. Ревизорот користи професионално расудување при одредувањето на природата, времето и обемот на тестирање на книжни ставови и другите прилагодувања. Меѓутоа, поради тоа што измамничките книжни ставови и други прилагодувања најчесто се прават на крајот на известувачкиот период, точката 32 (а) (ii) бара од ревизорот да ги избере книжните ставови и другите прилагодувања направени во тоа

време. Дополнително, поради тоа што материјалните погрешни прикажувања во финансиските извештаи поради измама може да се случат во текот на периодот и може да вклучуваат големи напори за сокривање на начинот на кој е постигната измамата, точката 32 (а) (iii) бара од ревизорот да разгледа дали има потреба да се тестираат книжните ставови и други прилагодувања во текот на периодот.

*Сметководствени проценки* (Види точка 32 (б))

A45. Подготовката на финансиските извештаи бара од раководството да направи бројни расудувања или претпоставки кои влијаат врз значајни сметководствени проценки и постојано да врши мониторинг врз разумноста на таквите проценки. Измамничкото финансиско известување често се постигнува со намерно погрешно прикажување на сметководствените проценки. Тоа може да се постигне со помош на, на пример, потценување или преценување на сите исправки на вредноста или резервирања на ист начин за да бидат дизајнирани или за прилагодување на добивката во два или повеќе сметководствени периоди, или да се постигне одредено ниво на добивка со цел да се измамат корисниците на финансиските извештаи влијаејќи на нивните перцепции во однос на успешноста и профитабилноста на ентитетот.

A46. Целта на извршувањето на ретроспективен преглед на расудувањата и претпоставките на раководството поврзана со значајните сметководствени проценки одразени во финансиските извештаи од претходната година е да одреди дали постои индикација за можна пристрасност од страна на раководството. Не е намерата да ги доведе во прашање професионалните расудувања на ревизорот направени во претходната година, а кои биле засновани на информации кои се достапни во тој период.

A47. МСР 540[18] исто така бара ретроспективен преглед. Таквиот преглед се изведува како постапка за оценка на ризик за да се добијат информации во однос на ефективноста на процесот на проценка од страна на раководството во претходниот период, ревизорски докази за исходот или, каде е применливо, последователната повторна проценка на сметководствените проценки од претходниот период што е важно при правењето на сметководствените проценки за тековниот период и ревизорски докази за прашања како што е неизвесноста на проценката, што може да биде побарано да се обелодени во финансиските извештаи. Како практично прашање, прегледот на ревизорот на расудувањата и претпоставките на раководството за пристрасности кои што би можеле да претставуваат ризик од материјално погрешно прикажување поради измама во согласност со овој МСР може да биде спроведен заедно со прегледот баран во МСР 540.

*Деловно образложение за значајни трансакции* (Види точка 32 (в))

A48. Индикаторите кои што може да укажат дека значајни трансакции кои се надвор од нормалниот тек на работење на ентитетот, или кои инаку изгледаат невообичаени, може да бидат вметнати во измамничко финансиско известување или да прикријат неовластено присвојување на средства, вклучуваат:

- формата на таквите трансакции изгледа целосно сложена (на пример, трансакцијата вклучува повеќе ентитети во рамки на консолидираната група или повеќе неповрзани трети страни).
- раководството не дискутирало за природата и сметководството на таквите трансакции со оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот, и постои несоодветна документација.
- раководството става поголемо нагласување на потребата за одреден сметководствен третман отколку на основната економска суштина на трансакциите.

[18] МСР 540 „Ревизија на сметководствените проценки, вклучувајќи ги и сметководствените проценки на објективните вредности и поврзани обелоденувања

- трансакциите кои што вклучуваат неконсолидирани поврзани страни, вклучувајќи ентитети со посебна намена, не биле правилно проверени или одобрени од страна на оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот.
- трансакциите вклучуваат претходно неидентификувани поврзани страни или страни кои немаат суштина или финансиска способност за поддршка на трансакцијата без помош од ентитетот кој е предмет на ревизија.

**Оценка на ревизорските докази** (Види точки 34-37)

A49. МСР 330 бара од ревизорот, врз основа на извршените ревизорски постапки и стекнатите ревизорски докази, да процени дали претпоставките за ризиците од материјално погрешно прикажување на ниво на тврдење остануваат соодветни[19]. Оваа проценка е примарно квалитативно прашање засновано на расудувањето на ревизорот. Таквата проценка може да даде понатамошен увид во ризиците од материјално погрешно прикажување поради измама и дали има потреба да се извршат дополнителни или различни ревизорски постапки. Додаток 3 содржи примери на околности кои што може да укажуваат на веројатноста од измама.

*Аналитички постапки извршени при крајот на ревизијата за формирањето на целокупните заклучоци* (Види точка 34)

A50. Одредувањето кои особени трендови и односи може да укажуваат на ризик од материјално погрешно прикажување поради измама бара професионално расудување. Невообичаените односи кои што вклучуваат приходи и добивки на крајот од годината се особено релевантни. Тие може да вклучуваат, на пример: некарактеристично големи износи на приходи евидентирани во последните неколку недели од известувачкиот период, или невообичаени трансакции, или приходи кои не се конзистентни со трендовите за готовинските приливи од оперативно работење.

*Разгледување на идентификуваните погрешни прикажувања* (Види точки 35-37)

A51. Поради тоа што измамата вклучува поттик или притисок за извршување измама, согледана можност да се направи тоа или одредена рационализација за дејството, моментот на измама тешко може да биде изолиран настан. Според тоа, погрешните прикажувања, како што се бројните погрешни прикажувања на одредена локација дури и кога збирниот ефект не е материјален, може да укажуваат на ризик од материјално погрешно прикажување поради измама.

A52. Импликациите за идентификувана измама зависат од околностите. На пример, во друг случај незначајна измама може да биде значајна ако го вклучува раководството на повисоко ниво. При такви околности веродостојноста на доказите кои што претходно се стекнати може да биде доведена во прашање поради тоа што може да постојат сомневања за комплетноста и вистинитоста на дадените изјави како и за оригиналноста на сметководствената евиденција и документација. Може да постои веројатност за прикривање кое што ги вклучува вработените, раководството или трети страни.

A53. МСР 450[20]и МСР 700[21] поставуваат барања и обезбедуваат насоки за проценката и наклонетоста на погрешните прикажувања и влијанието врз мислењето на ревизорот во ревизорскиот извештај.

**Ревизор кој не е во можност да го продолжи ангажманот (Види точка 38)**

A54. Примери за исклучителни околности што можат да се појават и што можат да ја доведат во прашање способноста на ревизорот за продолжување на извршувањето на ревизијата вклучуваат:

[19] МСР 330, точка 25

[20] МСР 450 „Вреднување на погрешното прикажување идентификувано за време на ревизија"

[21] МСР 700 „Формирање мислење и известување за финансиските извештаи"

ОДГОВОРНОСТИ НА РЕВОЗОРОТ ВО ОДНОС НА ИЗМАМА ВО РЕВИЗИЈА НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ

- ентитетот не превзема соодветното дејство во однос на измама кое што ревизорот го смета за неопходно во дадените околности, дури и тогаш кога измамата не е материјална за финансиските извештаи;
- разгледувањето на ревизорот во однос на ризиците од материјално погрешно прикажување поради измама и резултатите од ревизорските тестови укажуваат на значаен ризик од материјална и сеопшта измама; или
- ревизорот е значително загрижен за компетентноста или интегритетот на раководството или на оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот.

A55. Поради различноста на околностите кои што може да се појават, не е возможно со сигурност да се опише кога е соодветно да се направи повлекување од еден ангажман. Фактори кои што влијаат врз ревизорскиот заклучок ги вклучуваат импликациите за вклученоста на членовите на раководството или на оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот (што може да влијае врз веродостојноста на изјавите на раководството) и влијанието врз ревизорот за продолжена соработка со ентитетот.

A56. Ревизорот има професионална и правна одговорност при такви околности и оваа одговорност може да биде различна во различни држави. Во некои држави, на пример, ревизорот може да биде назначен за, или да се бара од него, да даде извештај или изјава до лицето или лицата кои го назначиле ревизорот или, во некои случаи, до регулаторните власти. Со оглед на исклучителната природа на околностите и потребата од земање во предвид на законските барања, ревизорот може да смета за соодветно да побара правен совет при одлучувањето за повлекување од ангажманот и при одредувањето на соодветниот тек на дејствата, вклучувајќи ја и веројатноста од известување до акционерите, регулаторите или други лица[22].

*Разгледување специфично за ентитетите од јавниот сектор*

A57. Во многу случаи од јавниот сектор можноста за повлекување од ангажманот може да не биде достапна за ревизорот поради природата на мандатот или разгледување на јавниот интерес.

**Писмени изјави** (Види точка 39)

A58. МСР 580[23] ги поставува барањата и обезбедува насоки за стекнување на соодветни изјави на раководството, и каде што е соодветно, оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот за ревизијата. Дополнително на потврдувањето за исполнување на нивната одговорност за подготовка на финансиските извештаи, важно е, независно од големината на ентитетот, раководството и каде што е соодветно, оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот да ја потврдат својата одговорност за дизајнираната, применетата и одржувана внатрешна контрола заради спречување и откривање на измама.

A59. Поради природата на измамата и потешкотиите со кои што се соочуваат ревизорите при откривањето на материјални погрешни прикажувања во финансиските извештаи кои што се резултат на измама, важно е ревизорот да стекне писмени изјави од раководството и, каде што е соодветно, оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот, потврдувајќи дека му ги обелоденило на ревизорот:

а) резултатите од оценувањето од страна на раководството на ризиците дека финансиските извештаи може да бидат материјално погрешно прикажани како резултат на измама; и

б) нивните сознанија за фактичка, сомнителна или наводна измама која што влијае на ентитетот.

---

[22] *Кодексот за етика за професионални сметководители* на МФС (Меѓународна федерација на сметководители) дава насоки за комуникација со ревизор кој го заменува постоечкиот ревизор

[23] МСР 580 „Писмени изјави"

ОДГОВОРНОСТИ НА РЕВОЗОРОТ ВО ОДНОС НА ИЗМАМА ВО РЕВИЗИЈА НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ

**Комуникација со раководството и оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот**

*Комуникација со раководството* (Види точка 40)

A60. Кога ревизорот има стекнато докази за постоењето или можното постоење на измама, важно е тоа прашање да му се стави на внимание на соодветното ниво на раководството колку што е можно побрзо. Ова важи дури и ако прашањето кое се разгледува е без последици (на пример, мало затајување од страна на вработен на ниско ниво во организацијата на ентитетот). Одредувањето на соодветното ниво на раководство е прашање на професионално расудување и е под влијание на фактори како што се веројатноста за прикривање и природата и големината на сомневањето за измама. Вообичаено, соодветно ниво на раководство е она кое е на најмалку едно ниво над личноста која е вклучена во сомневањето за измама.

*Комуникација со оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот* (Види точка 41)

A61. Комуникацијата на ревизорот со оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот може да биде усна или писмена. МСР 260 ги идентификува факторите кои што ревизорот ги зема во предвид при одредувањето на усна или писмена комуникација[24]. Во зависност од природата и чувствителноста на измамата која што го вклучува раководството на повисоко ниво или доколку измамата резултира со материјално погрешно прикажување во финансиските извештаи, ревизорот навремено известува за таквите прашања и може да смета како неопходно да известува за таквите прашања во писмена форма.

A62. Во некои случаи ревизорот може да смета дека е соодветно да комуницира со оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот кога ќе стане свесен за измама која што вклучува вработени кои не се дел од раководството, а која што не резултира во материјално погрешно прикажување. Слично на тоа, оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот може да побараат да бидат информирани за таквите околности. Процесот на комуникација е помогнат доколку ревизорот и оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот се согласат во раните фази на ревизијата за природата и обемот на комуникација со ревизорот во тој поглед.

A63. Во исклучителни околности кога ревизорот се сомнева за интегритетот или чесноста на раководството или на оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот, тој може да смета за соодветно да добие правен совет како помош во одредувањето на соодветниот тек на дејствијата.

*Други прашања поврзани со измамата* (Види точка 42)

A64. Други прашања поврзани со измамата кои што треба да се дискутираат со оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот може да вклучат, на пример:

- грижа за природата, степенот и фреквенцијата на оценките на раководството за контролите заради спречување и откривање на измама и на ризикот од можно материјално погрешно прикажување на финансиските извештаи.
- неуспех на раководството соодветно да одговори на идентификуваните значајни слабости во интерната контрола или соодветно да одговори на идентификуваната измама.
- оценка на ревизорот за контролната околина на ентитетот, вклучувајќи прашања кои што се однесуваат на компетентноста и интегритетот на раководството.
- дејствија од страна на раководството кои што може да укажуваат на измамничко финансиско известување, како што се избор и примена на сметководствени политики од страна на раководството кои што може да укажуваат на напорот на раководството да манипулира со добивките со цел да ги измами корисниците на финансиските извештаи преку влијание врз нивните перцепции во однос на успешноста и профитабилноста на ентитетот.

[24] МСР 260, точка А38

- грижа за адекватноста и комплетноста на овластувањето за трансакции кои што изгледаат дека се надвор од нормалниот тек на работењето.

**Комуникација со регулаторните и извршните власти** (Види точка 43)

A65. Професионалната обврска на ревизорот да ја задржи доверливоста на информациите за клиентот може да го спречи известувањето за измама спрема страни надвор од ентитетот на клиентот. Меѓутоа, законската одговорност на ревизорот е различна во секоја држава и, во одредени околности обврската за доверливост може да го надмине статутот, законот или законодавниот суд. Во некои држави ревизорот на една финансиска институција има статутарна обврска да ги извести надзорните власти за појавата на измама. Во некои држави, исто така, ревизорот има обврска да ги извести властите за материјално погрешно прикажување во оние случаи каде раководството и оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот нема да успеат да преземат корективно дејство.

A66. Ревизорот може да смета дека е соодветно да стекне правен совет за да го одреди правилниот тек на дејствија во околностите, со цел да ги осигури неопходните чекори за разгледување на аспектите од јавен интерес во однос на идентификуваната измама.

*Разгледување специфично за ентитетите од јавниот сектор*

A67. Во јавниот сектор барањата за известување за измама, без разлика дали е или не откриена преку процесот на ревизија, може да биде подложна на посебни барања од ревизорскиот мандат или соодветен закон, регулатива или друга власт.

**Додаток 1**

(Види точка A25)

## Примери за фактори на ризик од измама

Факторите на ризик од измама идентификувани во овој Додаток се примери за такви фактори со кои што може да се соочи ревизорот во широк опсег на ситуации. Одделно се претставени примери поврзани со двата вида на измама кои се релевантни за разгледување од страна на ревизорот – т.е измамничко финансиско известување и неовластено присвојување на средства. За секој од овие видови измама, факторите на ризик понатаму се класифицирани врз основа на трите услови кои што се општо присутни при настанување на погрешно прикажување поради измама: (а) поттикнувања/притисоци, (б) можности и (в) ставови/рационализација. И покрај тоа што факторите на ризик покриваат широк опсег на ситуации, тие се само примери, според тоа, ревизорот може да идентификува дополнителни или различни фактори на ризик. Сите овие примери не се релевантни во сите околности и некои може да бидат со поголема или помала значајност во ентитети со различна големина или со различни сопственички карактеристики или околности. Исто така, и редоследот на примерите за факторите на ризик не е насочен кон одразување на нивната важност или фреквенција на појавување.

**Фактори на ризик што се однесуваат на погрешни прикажувања кои што произлегуваат од измамничко финансиско известување**

ОДГОВОРНОСТИ НА РЕВОЗОРОТ ВО ОДНОС НА ИЗМАМА ВО РЕВИЗИЈА НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ

Следните се примери на фактори на ризик што се однесуваат на погрешни прикажувања кои што произлегуваат од измамничко финансиско известување.

*Поттикнувања/Притисоци*

Финансиската стабилност или профитабилност е загрозена од економските, индустриските или оперативните услови на ентитетот, како што се (или како што е укажано со):

- висок степен на конкуренција или заситеност на пазарот, придружени со опаѓачки маржи.
- висока ранливост на брзи промени, како што се промените во технологијата, застареност на производите или каматните стапки.
- значајни падови во побарувачката од клиентите и зголемен деловен неуспех било во индустријата или во целокупната економија.
- оперативни загуби кои што предизвикуваат закана за банкротирање, активирање хипотеки или опасност од непријателско преземање.
- повторливи негативни парични текови од оперативни активности или неможноста за генерирање парични текови од оперативни активности при известување на добивки или пораст на добивки.
- брз пораст или невообичаена профитабилност особено во споредба со други компании од истата индустрија.
- нови сметководствени, статутарни или регулаторни барања.

Прекумерен притисок постои врз раководството за задоволување на барањата или очекувањата на трети страни поради следното:

- профитабилност, или очекувања за нивото на трендовите од страна на инвестициони аналитичари, институционални инвеститори, значајни кредитори или други надворешни страни (особено очекувања кои што се прекумерно агресивни или нереалистични), вклучувајќи очекувања дизајнирани од страна на раководството во, на пример, премногу оптимистични информации во печатот или во пораките од годишниот извештај.
- потреба за стекнување дополнителен долг или капитално финансирање за да се остане конкурентен – вклучувајќи финансирање на големи истражувања и развој или капитални трошоци.
- маргинална способност да се задоволат барањата на котирање на берза или отплатата на долгови или другите обврски од договорите за заеми.
- забележани или реални негативни ефекти од известување на слаби финансиски резултати за значајни незавршени трансакции, како што се деловни комбинации или награди од договори.

Расположливите информации укажуваат дека личната финансиска ситуација на раководството или на оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот е загрозена од финансиската успешност на ентитетот која што произлегува од следното:

- значајни финансиски интереси во ентитетот.
- значајни делови од нивните надоместоци (на пример, бонуси, опции за стекнување акции и договори засновани на добивката) кои што зависат од постигнување на агресивни цели за цена на акциите, оперативните резултати, финансиската состојба или паричните текови[25].
- лични гаранции за долгови на ентитетот.

[25] Плановите за мотивација на менаџментот можат да бидат зависни од постигнување на целите коишто се поврзани само со одредени сметки или избрани активности на ентитетот, и покрај тоа што поврзаните сметки или активности може да не бидат материјални за ентитетот како целина.

ОДГОВОРНОСТИ НА РЕВОЗОРОТ ВО ОДНОС НА ИЗМАМА ВО РЕВИЗИЈА НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ

Постои прекумерен притисок врз раководството или оперативниот персонал за задоволување на финансиските цели поставени од оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот, вклучувајќи и поттикнувачки цели за продажба или профитабилност.

*Можности*

Природата на индустријата или работењето на ентитетот обезбедува можности за ангажирање во измамничко финансиско известување кое што може да произлезе од следното:

- Значајни трансакции со поврзани страни кои што не се во рамките на вообичаениот тек на работењето или со поврзани ентитети кои не се ревидирани или се ревидирани од друга фирма.
- Силно финансиско присуство или способност да се доминира во одреден индустриски сектор што му овозможува на ентитетот да ги диктира условите или состојбите со добавувачите или потрошувачите што може да резултира во несоодветни или непазарни трансакции.
- Средства, обврски, приходи или трошоци врз основа на значајни проценки кои што вклучуваат субјективни расудувања или несигурности кои што тешко може да се поткрепат.
- Значајни, невообичаени или многу сложени трансакции, особено оние што се прават кон крајот на периодот кои што поставуваат тешки прашања поврзани со принципот на "суштина над формата".
- Значајни операции лоцирани или спроведени на меѓународно ниво во законодавства каде постојат различни деловни средини и култура.
- Користење деловни посредници за кои се стекнува впечаток дека не постои јасна деловна оправданост.
- Значајни банкарски сметки или работење преку подружници или филијали во законодавства со даночен рај за кои е очигледно дека не постои јасна деловна оправданост.

Надгледувањето на раководството не е ефективно како резултат на следното:

- Доминација во раководството од страна на една личност или мала група (во бизнис кој што не е раководен од сопственикот) без соодветни контроли.
- Надзорот од страна на оние кои се задолжени за управувањето на процесот на финансиско известување и интерната контрола не е ефективен.

Постои сложена или нестабилна организациска структура, како резултат на следното:

- Тешкотија во одредувањето на организацијата или поединците кои имаат контролирачко учество во ентитетот.
- Целосно сложена организациска структура која што вклучува невообичаени правни ентитети или нивоа на овластувања на раководството.
- Голема обрт на раководството на повисоко ниво, правниот советник или на оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот.

Компонентите на интерната контрола имаат недостатоци како резултат на следното:

- Несоодветно надгледување на контролата, вклучувајќи ги автоматизираните контроли и контролите врз меѓупериодското финансиско известување (каде се бара екстерно известување).
- Висок степен на обрт или вработување на персонал во сметководството, интерната ревизија или информационата технологија кој што не е ефективен.

ОДГОВОРНОСТИ НА РЕВОЗОРОТ ВО ОДНОС НА ИЗМАМА ВО РЕВИЗИЈА НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ

- Сметководствени и информациони системи што не се ефективни, вклучувајќи ситуации кои што покажуваат значајни слабости во интерната контрола.

*Ставови/Рациионализација*

- Комуникација, имплементација, поддршка или спроведување на вредностите на ентитетот или етичките стандарди од страна на раководството или комуникацијата на несоодветни вредности или етички стандарди, кои што не се ефективни.
- Нефинансиско прекумерно учество на раководството во или преголема ангажираност во изборот на сметководствени политики или одредувањето на значајни проценки.
- Позната историја на прекршување на законите за хартии од вредност и други закони и регулативи, или тужби против ентитетот, неговото раководство на високо ниво или оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот, потврдувајќи измама или прекршување на законите и регулативите.
- Прекумерно учество од страна на раководството во одржувањето или зголемувањето на цените на акциите или движењето на добивката.
- Практиката на раководството за доверување на аналитичари, кредитори и други трети страни за достигнување на агресивни или нереалистични предвидувања.
- Неуспех од страна на раководството за навремено отстранување на познати значајни недостатоци во интерната контрола.
- Интерес од страна на раководството за вклучување несоодветни начини за минимизирање за известените добивки заради даночни цели.
- Низок морал меѓу раководството на високо ниво.
- Сопственикот-раководител не прави разлика помеѓу личните и деловните трансакции.
- Недоразбирање помеѓу акционерите во тесно поврзан ентитет.
- Повторливи напори од страна на раководството да оправда маргинално или несоодветно сметководство од аспект на принципот на материјалност.
- Врската помеѓу раководството и тековниот или претходниот ревизор е затегната, како што е прикажано во следното:
  - чести несогласувања со тековниот или претходниот ревизор за сметководствени, ревизорски или известувачки прашања.
  - неразумни барања од ревизорот, како што се нереални временски ограничувања во однос на комплетирањето на ревизијата или издавањето на ревизорскиот извештај.
  - рестрикции врз ревизорот кои што несоодветно го ограничуваат пристапот до луѓе или информации или можноста да комуницира ефективно со оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот.
  - доминантно однесување на раководството во односот со ревизорот, особено во обидите за влијание врз обемот на ревизорската работа или изборот или одржувањето на персоналот назначен или консултиран за ревизорскиот ангажман.

**Фактори на ризик кои што произлегуваат од погрешни прикажувања кои што произлегуваат од неовластено присвојување на средства**

Факторите на ризик поврзани со погрешни прикажувања кои што произлегуваат од неовластено присвојување на средства исто така се класифицираат според трите услови кои што општо се присутни при постоењето на измама: поттикнувања/притисоци, можности и ставови/рационализација. Некои од факторите на ризик поврзани со погрешни прикажувања кои што произлегуваат од измамничко финансиско известување можат, исто така, да бидат присутни при погрешни прикажувања кои што произлегуваат од неовластено присвојување на средства. На пример, неефективниот мониторинг на раководството и други недостатоци на

ОДГОВОРНОСТИ НА РЕВОЗОРОТ ВО ОДНОС НА ИЗМАМА ВО РЕВИЗИЈА НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ

интерната контрола можат да бидат присутни при постоење на погрешни прикажувања поради измамничко финансиско известување или неовластено присвојување на средства. Следните се примери на фактори на ризик поврзани со погрешни прикажувања кои што произлегуваат од неовластено присвојување на средства.

*Поттикнувања/Притисоци*

Личните финансиски обврски може да создадат притисок врз раководството или вработените кои имаат пристап до готовина или други средства подложни на кражба за неовластено присвојување на тие средства.

Неповолните односи помеѓу ентитетот и вработените кои имаат пристап до готовина или други средства подложни на кражба може да ги мотивираат тие вработени неовластено да ги присвојат тие средства. На пример, неповолните односи може да бидат дизајнирани од следното:

- познати или предвидени идни отпуштања на работници.
- неодамнешни или предвидени промени на надоместоците на вработените или за плановите за користи.
- унапредувања, надоместоци или други награди кои се несоодветни на очекувањата.

*Можности*

Одредени карактеристики или околности можат да ја зголемат подложноста на средствата на нивно неовластено присвојување. На пример, можностите за неовластено присвојување на средства се зголемуваат со постоењето на следното:

- големи износи на готовина на рака или за процесирање.
- Ставки на залихи што се мали во големина, со висока вредност или со голема побарувачка.
- лесно конвертибилни средства, како што се обврзници на доносител, дијаманти или компјутерски чипови.
- основни средства кои што се мали во големина, тргувани, или на кои што им недостасува видлива идентификација на сопственоста.

Несоодветна интерна контрола врз средствата може да ја зголеми подложноста на неовластено присвојување на тие средства. На пример, неовластеното присвојување на средства може да се случи поради следното:

- несоодветна поделба на должностите или независни проверки.
- несоодветен надзор на трошењата на раководство на повисоко ниво, како што се патувањата и други надоместоци.
- несоодветен надзор од страна на раководството врз вработените кои се одговорни за средствата, на пример, несоодветна супервизија или мониторинг на одддалечени локации.
- несоодветен скрининг за пријавување за работа на вработени кои имаат пристап до средства.
- несоодветно водење евиденција во однос на средствата.
- несоодветен систем за овластување и одобрување на трансакции (на пример, при набавките).
- несоодветно физичко обезбедување на готовината, инвестициите, залихите или основните средства.
- недостаток на комплетни и навремени усогласувања на средствата.
- недостаток на навремена и соодветна документација за трансакциите, на пример, одобрувања за вратена трговска стока.

ОДГОВОРНОСТИ НА РЕВОЗОРОТ ВО ОДНОС НА ИЗМАМА ВО РЕВИЗИЈА НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ

- недостаток на задолжителни одмори за вработени кои изведуваат клучни контролни функции.
- несоодветно разбирање од страна на раководството на информатичката технологија, што им овозможува на вработените за информатичка технологија да извршат неовластено присвојување.
- несоодветни пристапни контроли врз автоматизираните евиденции, вклучувајќи контроли врз и преглед на записите за настаните на компјутерските системи.

*Ставови/Рационализација*

- невнимание кон потребата за надгледување или намалување на ризиците поврзани со неовластеното присвојување на средства.
- невнимание кон интерната контрола врз неовластеното присвојување на средства преку заобиколување на постоечките контроли или преку неуспех да се преземе соодветно дејство за отстранување напознати недостатоци во интерната контрола.
- однесување кое што укажува на негодување или незадоволство од ентитетот или неговиот третман на вработениот.
- промени во однесувањето или животниот стил што може да укажуваат на средства кои што се неовластено присвоени.
- толеранција на ситни кражби.

ОДГОВОРНОСТИ НА РЕВОЗОРОТ ВО ОДНОС НА ИЗМАМА ВО РЕВИЗИЈА НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ

**Додаток 2**

(Види точка А40)

## Примери за можни ревизорски постапки за одговор на оценетите ризици од материјално погрешно прикажување поради измама

Следните се примери за можни ревизорски постапки за одговор на оценетите ризици од материјално погрешно прикажување поради измама кои што резултираат од измамничко финансиско известување и од неовластено присвојување на средства. И покрај тоа што овие постапки покриваат широк опсег на ситуации, тие се само примери и, според тоа, тие не мора да бидат најсоодветните ниту најпотребните во секоја околност. Исто така, редоследот на дадените постапки не е насочен кон одразување нивната важност.

**Разгледување на ниво на тврдења**

Одредени одговори на оценката на ревизорот за ризиците од материјално погрешно прикажување поради измама ќе зависат од видовите или комбинацијата на факторите на ризик од измама или идентификуваните услови и класите на трансакции, состојби на сметки, обелоденувања и тврдења на кои што може да влијаат.

Следните се посебни примери на одговори:

- посетување локации и изведување одредени тестови со изненадување или ненајавено. На пример, набљудување на залихи на локации каде што присуството на ревизорот не е претходно најавено или броење на готовина на одреден датум врз основа на елемент на изненадување.
- барање да залихите се бројат на крајот од известувачкиот период или на датум кој е блиску до крајот заради минимизирање на ризикот од манипулација на состојбите во периодот помеѓу датумот на завршување на броењето и крајот на известувачкиот период.
- менување на ревизорскиот пристап во тековната година. На пример, дополнително усно контактирање со поголеми купувачи и добавувачи, покрај писмената конфирмација, испраќање барања за конфирмација до посебна страна во самата организација или барање дополнителни или различни информации.
- извршување детален преглед на крајот на кварталот или на крајот на годината на прилагодувачките книжења на ентитетот, истражувајќи ги оние кои што изгледаат невообичаени по природа или износ.
- за значајни и невообичаени трансакции, особено оние кои што се случуваат на или блиску до крајот на годината, истражување на веројатноста за поврзани страни и изворите на финансиски ресурси кои што ги поддржуваат трансакциите.
- извршување на суштински аналитички постапки со користење на расчленети податоци. На пример, споредување на продажбите и трошоците на продадени производи по локација, линија на работење или по месец со очекувањата развиени од ревизорот.
- спроведување интервјуа со персоналот вклучен во области каде што е идентификуван ризик од материјално погрешно прикажување поради измама заради добивање нивни видувања за ризикот и дали, или како, контролите се справуваат со ризикот.
- кога други независни ревизори ги ревидираат финансиските извештаи на една или повеќе подружници, одделенија или филијали, дискутирање со нив за обемот на работа кој што е потребно да се изврши за да се одговори на оценетите ризици од материјално

погрешно претставување поради измама кое што е резултат од трансакции и активности помеѓу овие компоненти.

- доколку работата на еден експерт стане особено важна во однос на некоја ставка од финансиските извештаи за која што оценетиот ризик од погрешно прикажување поради измама е висок, да се извршат дополнителни постапки поврзани со некои или со сите претпоставки, методи или наоди на експертот за да утврди дали наодите не се неразумни или да се ангажира друг експерт за таа цел.

- извршување на ревизорски постапки за анализа на избрани ставки на почетниот биланс на состојба од претходните ревидирани финансиски извештаи за да се оцени начинот на кој што одредени прашања кои што вклучуваат сметководствени проценки и расудувања, на пример, одобрувања за вратени производи, се решени во корист на целта.

- извршување на постапки врз сметки или други усогласувања подготвени од ентитетот, вклучувајќи ги и разгледувањата за усогласувања извршени во предфиналниот период.

- извршување на компјутерски помогнати техники, како што се истражување на податоци заради тестирање на недостатоците во една популација.

- тестирање на интегритетот на компјутерски дизајнираните евиденции и трансакции.

- барање дополнителни ревизорски докази од извори надвор од ентитетот кој што се ревидира.

**Специфични одговори - погрешно прикажување како резултат на измамничко финансиско известување**

Примери за одговори на оценката на ревизорот на ризиците од материјално погрешно прикажување поради измамничко финансиско известување се следните:

*Признавање на приходите*

- извршување на суштински аналитички постапки поврзани со приходите користејќи расчленети податоци, на пример, споредување на приходи известени по месеци и по производна линија или деловен сегмент за време на тековниот известувачки период со споредбени претходни периоди. Компјутерски помогнатите ревизорски техники може да бидат корисни при идентификување на невообичаени или неочекувани врски на приходи или трансакции.

- потврдување со клиентите на одредени значајни договорни услови и отсуство на споредни договори, поради тоа што соодветното сметководство често е под влијание од таквите услови или договори и основите за попусти или периодот на кој што се однесуваат тие, често се слабо документирани. На пример, критериумите за прифаќање, условите за испорака и плаќање, отсуството на идни или постојани обврски на продавачот, правото за враќање на производот, гарантираните износи од препродажба и откажувањето или враќањето на набавката се често релевантни при такви околности.

- распрашување на персоналот во продажба и маркетинг на ентитетот или на внатрешен правен советник во однос на продажбата или испораката при крајот од периодот и нивното сознание за било какви невообичаени услови или околности поврзани со овие трансакции.

- обезбедување на физичко присуство на една или повеќе локации на крајот од периодот заради набљудување на испораката на стоката или нејзиното подготвување за испорака (или процесот на чекање на приходите) и извршување на други соодветни постапки за временскиот пресек на продажбата и залихите.

- за оние ситуации при кои што трансакциите со приходите се електронски започнати, обработени и евидентирани , се тестираат контролите за да се утврди дали тие обезбедуваат уверување дека евидентираните трансакции со приходите се случиле и се правилно евидентирани.

ОДГОВОРНОСТИ НА РЕВОЗОРОТ ВО ОДНОС НА ИЗМАМА ВО РЕВИЗИЈА НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ

*Количина на залихи*

- проверка на евиденцијата на залихите на ентитетот за да се идентификуваат локации или ставки што бараат посебно внимание за време на или по физичкото броење на залихите.
- набљудување на пописот на залихите на одредени локации ненајавено или спроведување попис на залихите на сите локации на ист датум.
- спроведување на попис на залихите на или при крајот на известувачкиот период заради минимизирање на ризикот од несоодветна манипулација за време на периодот помеѓу пописот и крајот на известувачкиот период.
- изведување дополнителни постапки во текот на набљудувањето на пописот, на пример, поригорозно прегледување на содржината на пакуваните ставки, начинот на кој залихите се наместени (на пример, празни кутии) или етикетирани и квалитетот (т.е чистотата, категоријата или концентрацијата) на течните супстанции како што се парфемите или посебните хемикалии. Во овој поглед може да биде корисна и помошта од работата на експерт.
- споредување на количините од тековниот период со претходен период според класа или категорија на залихи, локација или друг критериум или споредба на количини броени во постојаната евиденција.
- користење компјутерски помогнати ревизорски техники за понатамошно тестирање на составот на физичкото броење на залихите - на пример, сортирање според број на етикета за тестирање на контролата на етикетата или по сериски броеви на деловите заради тестирање на веројатноста од испуштање или дуплирање на ставки.

*Проценки на раководството*

- користење на експерт за развивање независна проценка за споредба со проценката на раководството.
- проширување на распрашувањата кон поединци надвор од раководството и сметководствениот оддел заради поткрепување на способноста и намерата на раководството да спроведе планови што се релевантни за развивање на проценката.

**Специфични одговори - погрешно прикажување поради неовластено присвојување на средства**

Различни околности неопходно диктираат и различни одговори. Секогаш ревизорскиот одговор на оценетиот ризик од материјално погрешно прикажување поради измама поврзан со неовластено присвојување на средства се насочува кон одредени состојби на сметки и класи на трансакции. И покрај тоа што некои од ревизорските одговори наведени во двете категории погоре може да се применат во такви околности, делокругот на работата е да се поврзат со специфичните информации за идентификуваниот ризик од неовластено присвојување.

Примери за одговори на оценката на ревизорот на ризикот од материјално погрешно прикажување поради измама поврзан со неовластено присвојување на средства се следните:

- броење готовина или хартии од вредност на или блиску до крајот на годината.
- потврдување директно од клиентите за активноста на сметката (вклучувајќи и кредитни одобренија и активности за враќање производи како и датуми на кои што е извршена наплатата) за периодот на ревизијата.
- анализирање на наплатата на отпишани сметки.
- анализирање на кусок во залихите по локации или вид на производ.
- споредување на клучните показатели за залихите со индустрискиот просек.
- прегледување на дополнителна документација за редуцирање на постојаната евиденција на залихите.

ОДГОВОРНОСТИ НА РЕВОЗОРОТ ВО ОДНОС НА ИЗМАМА ВО РЕВИЗИЈА НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ

- извршување на компјутерско поврзување на листата на добавувачи со листа на вработени за идентификување односи на адреси или телефонски броеви.
- извршување компјутерско пребарување на евиденцијата на платниот список заради идентификување двојни адреси, идентификација на вработени или даночни броеви или банкарски сметки.
- прегледување на досиеја на персоналот за оние кои што содржат малку или никакви докази за активност, на пример, недостаток на оценка за успешноста.
- анализирање на продажните попусти и враќања на производи за невообичаени шеми или трендови.
- потврдување специфични услови на договори со трети страни.
- добивање докази дека договорите се спроведуваат во согласност со нивните услови.
- проверка на исправноста на големи и невообичаени трошоци.
- прегледување на овластувањето и вредноста за заемите на раководството на повисоко ниво и поврзаните страни.
- прегледување на нивото и исправноста на извештаите за трошоците поднесени од раководството на повисоко ниво.

ОДГОВОРНОСТИ НА РЕВОЗОРОТ ВО ОДНОС НА ИЗМАМА ВО РЕВИЗИЈА НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ

**Додаток 3**

(Види точка А49)

## Примери за околности кои што укажуваат на веројатноста за измама

Следните се примери на околности кои што може да укажат на веројатноста дека финансиските извештаи може да содржат материјално погрешно прикажување кое што е резултат на измама.

Отстапувањата во сметководствената евиденција, вклучува:

- трансакции кои што не се целосно или навремено евидентирани или се неправилно евидентирани во однос на износот, сметководствениот период, класификацијата или политиката на ентитетот.
- неподдржани или неовластени салда или трансакции.
- прилагодувања во последен момент кои што значително влијаат врз финансиските резултати.
- докази за пристапот на вработени до системи и евиденции недоследни со оној што е неопходен за изведување на нивните овластени должности.
- предупредувања или жалби до ревизорот за наводна измама.

Конфликтни докази или недостаток на докази, вклучува:

- изгубени документи.
- документи кои што изгледаат променети.
- недостапност на други освен фотокопирани или електронски пренесени документи кога се очекува да постојат документи во оригинална форма.
- значајни необјаснети ставки или усогласувања.
- невообичаени промени во билансот на состојба или промени во движењата или во значајните показатели или односи во финансиските извештаи- на пример, побрзо зголемување на наплатата од приходите.
- непостојани, нејасни или неверојатни одговори од страна на раководството или вработените, а кои што произлегуваат од распрашувања или аналитички постапки.
- невообичаени отстапувања помеѓу евиденцијата на ентитетот и одговорите на конфирмациите.
- голем број на кредитни книжења и други прилагодувања направени во евиденцијата на побарувањата од купувачи.
- необјаснети или несоодветно објаснети разлики помеѓу помошната книга на побарувања од купувачи и контролната сметка или помеѓу конфирмациите на купувачите и помошната книга на побарувања од купувачи.
- изгубени или непостоечки поништени чекови во околности кога поништените чекови редовно се враќаат на ентитетот со банкарскиот извод.
- изгубена залиха или физички средства со значајна големина.
- недостапни или изгубени електронски докази, недоследни со практиката или политиката на чување на евиденцијата на ентитетот.
- малку одговори на конфирмациите отколку што е очекувано или поголем број одговори отколку што е очекувано.

ОДГОВОРНОСТИ НА РЕВОЗОРОТ ВО ОДНОС НА ИЗМАМА ВО РЕВИЗИЈА НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ

- неспособност да се дадат докази на развојот на клучните системи и тестирање на програмските промени и активностите за имплементација на промените и развојот на системот во тековната година.

Проблематични или невообичаени односи помеѓу ревизорот и раководството, вклучува:

- забрана на пристап до евиденции, капацитети, одредени вработени, потрошувачи, добавувачи или други од кои може да се бараат ревизорски докази.
- несоодветни временски притисоци наложени од страна на раководството за решавање сложени или спорни прашања.
- жалби од страна на раководството во однос на спроведувањето на ревизијата или заплашување од страна на раководството кон членовите на тимот на ангажманот особено во врска со критичка оценка на ревизорот за ревизорските докази или при решавањето на можните несогласувања со раководството.
- невообичаени одложувања од страна на раководството при обезбедување на бараните информации.
- неподготвеност за олеснување на пристапот на ревизорот до клучни електронски датотеки за тестирање преку користење на компјутерски помогнати ревизорски техники.
- забрана за пристап до персоналот и капацитетите за клучните ИТ операции, вклучувајќи го персоналот за обезбедување, операција и системски развој.
- неподготвеност за додавања во или преработка на обелоденувањата во финансиските извештаи за да бидат поцелосни и разбирливи.
- неподготвеност за навремен одговор на идентификуваните недостатоци во интерната контрола.

Друго

- неподготвеност од страна на раководството да му дозволи на ревизорот да се сретне приватно со оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот.
- сметководствени политики кои што се чини дека отстапуваат од вообичаените за индустријата.
- чести промени во сметководствените проценки кои што не изгледа дека произлегуваат од променети околности.
- толеранција на прекршувањето на кодексот на однесување на ентитетот.

# МЕЃУНАРОДЕН СТАНДАРД ЗА РЕВИЗИЈА 250

# РАЗГЛЕДУВАЊЕ НА ЗАКОНИТЕ И ПРОПИСИТЕ ВО РЕВИЗИЈАТА НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ

(Стапува во сила за ревизии на финансиски извештаи за периоди коишто почнуваат на или по 15 декември, 2009 година)

## СОДРЖИНА


| | Точка |
|---|---|
| **Вовед** | |
| Целта на овој мср | 1 |
| Влијанието на законите и прописите | 2 |
| Одговорност за усогласеност на законите и прописите | 3-8 |
| Датум на стапување во сила | 9 |
| **Цели** | 10 |
| **Дефиниции** | 11 |
| **Барања** | |
| Разгледување на усогласеноста со законите и прописите од страна на ревизорот | 12-17 |
| Ревизорски постапки при откривање на или сомнеж за можна неусогласеност | 18-21 |
| Известување за идентификување на или сомнеж за можна неусогласеност | 22-28 |
| Документација | 29 |
| **Примена и друг објаснувачки материјал** | |
| Одговорност за усогласеност со законите и прописите | A1-A6 |
| Разгледување на усогласеноста со законите и прописите од страна на ревизорот | A7-A12 |
| Ревизорски постапки при идентификување на неусогласеност или сомнеж за можна неусогласеност | A13-A18 |
| Известување за идентификување на или сомнеж за можна неусогласеност | A19-A20 |
| Документација | A21 |


Меѓународен стандард за ревизија (МСР) 250, „ Разгледување на законите и прописите во ревизијата на финансиските извештаи" треба да се чита поврзано со МСР 200, „ Општи цели на независниот ревизор и извршување на ревизијата согласно со Меѓународните стандарди за ревизија ".

# РАЗГЛЕДУВАЊЕ НА ЗАКОНИТЕ И ПРОПИСИТЕ ВО РЕВИЗИЈАТА НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ

РАЗГЛЕДУВАЊЕ НА ЗАКОНИТЕ И ПРОПИСИТЕ ВО РЕВИЗИЈАТА НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ

## Вовед

### Делокруг на овој МСР

1. Овој Меѓународен стандард за ревизија (МСР) се однесува на одговорноста на ревизорот да ги разгледа законите и прописите при ревизија на финансиски извештаи. Овој МСР не се однесува на други ангажмани за уверување во коишто ревизорот е посебно ангажиран за тестирање и известување одделно за усогласеноста со одредени закони и прописи.

### Влијанието на законите и прописите

2. Влијанието на законите и прописите врз финансиските извештаи значително варира. Оние закони и прописи на коишто ентитетот подлежи ја сочинуваат правната и регулаторната рамка. Одредбите од некои закони или прописи имаат директно влијание врз финансиските извештаи при одредувањето на износите и обелоденувањата известени во финансиските извештаи на ентитетот. Други закони или прописи раководството треба да ги почитува или пак истите имаат за цел да постават одредби според кои на ентитетот му е дозволено да го извршува своето работење, но немаат директно влијание врз финансиските извештаи на ентитетот. Некои ентитети работат во строго регулирани индустрии (како што се банки и хемиски компании). Други подлежат само на многу закони и прописи коишто општо се поврзани со оперативните аспекти од работењето (како што се оние поврзани со безбедност при работењето и еднаквата можност за вработување). Неусогласеноста со законите и прописите може да резултира во казни, спорови или други последици за ентитетот коишто може да имаат материјално влијание врз финансиските извештаи.

### Одговорност за усогласеност на законите и прописите

3. Раководството е тоа што има одговорност, со надзор на оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот, да обезбеди дека работењето на ентитетот се спроведува во согласност со законите и прописите, вклучувајќи ја и усогласеноста на одредбите во законите и прописите коишто ги одредуваат износите и обелоденувањата известени во финансиските извештаи на ентитетот.

*Одговорност на ревизорот*

4. Барањата на овој МСР се дизајнирани за да му помогнат на ревизорот во идентификувањето на материјално погрешно прикажување поради неусогласеност со законите и прописите. Сепак, ревизорот не е одговорен за превенција на неусогласеноста и не може да се очекува да открива неусогласеност со сите закони и прописи.

5. Ревизорот е одговорен за стекнување разумно уверување дека финансиските извештаи, земени во целина, се ослободени од материјално погрешно прикажување предизвикано од измама или од грешка[1]. При извршувањето на ревизијата на финансиските извештаи ревизорот ја зема предвид применливата правна и регулаторна рамка. Како резултат на инхерентните ограничувања на една ревизија постои неизбежен ризик дека некои материјално погрешни прикажувања во финансиските извештаи може да не бидат откриени, и покрај тоа што ревизијата е правилно планирана и изведена во согласност со МСР[2]. Во контекст на законите и прописите, можните влијанија на инхерентните ограничувања врз способноста на ревизорот за откривање на материјално погрешни прикажувања се поголеми поради причини какви што се следните:

- Постојат многу закони и прописи поврзани посебно со оперативните аспекти на еден ентитет коишто типично не влијаат врз финансиските извештаи и не се опфатени во информациониот систем на ентитетот релевантен за финансиското известување.
- Неусогласеноста може да вклучува однесување дизајнирано за да ја прикрие истата, како што е заговор, фалсификување, намерна грешка при евидентирањето на трансакции, заобиколувањето на контролите од страна на раководството или намерни погрешни изјави дадени на ревизорот. Во краен

[1] МСР 200 „ Општи цели на независниот ревизор и извршување на ревизијата согласно со Меѓународните стандарди за ревизија ", пасус 5
[2] МСР 200, пасус А51

случај, дали одреден чин преставува неусогласеност, е прашање на правно толкување од страна на суд.

Вообичаено, колку што е пооддалечена неусогласеноста од настаните и трансакциите коишто вообичаено се одразени во финансиските извештаи, толку е помалку веројатно дека ревизорот ќе стане свесен за истата или дека ќе ја препознае нејзнината можна неусогласеност..

6. Овој МСР ги разликува одговорностите на ревизорот во однос на усогласеноста на две различни категории на закони и прописи како што се:

а) Одредбите на оние закони и прописи коишто општо се познати дека имаат директно влијание во одредувањето на материјалните износи и обелоденувања во финансиските извештаи, како што се законите и прописите за даноци и пензии (види точка 13);

б) Други закони и прописи коишто немаат директно влијание во одредувањето на материјалните износи и обелоденувања во финансиските извештаи, но усогласеност со нив може да биде фундаментална за оперативните аспекти на работењето, за способноста на ентитетот да го продолжи своето работење или за да избегне материјални казни (на пример, усогласеност со барањата на дозволата за работа , усогласеност со регулаторните барања за солвентност или усогласеност на прописите поврзани со животната средина); неусогласеност со таквите закони и прописи може, според тоа, да има материјално влијание врз финансиските извештаи (види точка 14).

7. Во овој МСР различните барања се одредени за секоја од наведените категории на закони и прописи. За категоријата наведена во точка 6(а) одговорноста на ревизорот е да обезбеди достатни и соодветни ревизорски докази во однос на усогласеноста со одредбите од тие закони и прописи. За категоријата наведена во точка 6(б) одговорноста на ревизорот е ограничена на преземање специфични ревизорски постапки за да му помогне во идентификувањето на неусогласеноста со оние закони и прописи коишто може да имаат материјално влијание врз финансиските извештаи.

8. Ревизорот е задолжен според овој МСР да остане свесен за веројатноста дека други ревизорски постапки применети за целите на формирање мислење за финансиските извештаи може да доведат до ситуации на идентификување на или сомнеж за можна неусогласеност на внимание на ревизорот. Одржувањето професионален скептицизам во текот на ревизијата, како што е нагласено во МСР 200[3], е важно во овој контекст, со оглед на обемот на законите и прописите коишто влијаат врз ентитетот.

**Датум на стапување во сила**

9. Овој МСР стапува во сила за ревизии на финансиски извештаи за периоди коишто почнуваат на или по 15 декември, 2009 година.

## Цели

10. Целите на ревизорот се:

(а) Да обезбеди достатни и соодветни ревизорски докази во однос на усогласеноста со одредбите на оние закони и прописи коишто општо се познати дека имаат директно влијание во одредувањето на материјалните износи и обелоденувања во финансиските извештаи;

(б) Да извршува специфични ревизорски постапки коишто ќе му помогнат при идентификување случаи на неусогласеност со други закони и прописи коишто може да имаат материјално влијание врз финансиските извештаи;

(в) Да одговори соодветно на идентификувана неусогласеност или можна неусогласеност со закони и прописи во текот на ревизијата.

## Дефиниции

11. За целите на овој МСР следниот термин го има значењето дадено подолу:

[3] МСР 200, пасус 15

РАЗГЛЕДУВАЊЕ НА ЗАКОНИТЕ И ПРОПИСИТЕ ВО РЕВИЗИЈАТА НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ

Неусогласеност - Дејствија на испуштање или извршување од страна на ентитетот, било намерни или ненамерни, кои што се спротивни на преовладувачките закони или прописи. Ваквите дејствија вклучуваат трансакции склучени од страна на, или во име на, ентитетот или во негова корист од страна на неговото раководство или вработените. Неусогласеноста не вклучува лично несоодветно однесување (неповрзано со деловните активности на ентитетот) од страна на оние кои се задолжени за управувањето, раководството или вработените на ентитетот задолжени за управувањето.

## Барања

**Разгледување на усогласеноста со законите и прописите од страна на ревизорот**

12. Како дел од стекнувањето разбирање за ентитетот и неговото опкружување во согласност со МСР 315[4], ревизорот треба да стекне општо разбирање за:

(а) Законската и регулаторната рамка применлива за ентитетот и дејноста или секторот во којшто работи ентитетот;

(б) Како ентитетот врши усогласување со таа рамка. (точка А7)

13. Ревизорот треба да обезбеди достатни и соодветни ревизорски докази во однос на усогласеноста со одредбите на оние закони и прописи коишто општо се познати дека имаат директно влијание во одредувањето на материјалните износи и обелоденувања во финансиските извештаи. (точка А8)

14. Ревизорот треба да ги спроведе следните ревизорски постапки коишто ќе му помогнат во идентификувањето на случаите на неусогласеност со други закони и прописи коишто може да имаат материјално влијание врз финансиските извештаи:

(а) Распрашување на раководството и, каде што е соодветно, на оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот, за тоа дали ентитетот е усогласен со ваквите закони и прописи;

(б) Инспекција на преписката , доколку постои, со релевантните тела за издавање на дозволи или регулативни тела.

15. Во текот на ревизијата ревизорот треба да биде свесен за веројатноста дека доколку примени други ревизорски постапки истите може да му посочат на ситуации на неусогласеност или можна неусогласеност со законите и прописите.. (точка А11)

16. Ревизорот треба да добие од раководството и, каде што е соодветно, од оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот писмени изјави дека сите познати случаи на неусогласеност или можна неусогласеност со законите и прописите чиешто влијание треба да бидат земени предвид при подготвувањето на финансиските извештаи му се обелоденети на ревизорот. (точка А12)

17. Во отсуство на идентификување на или сомнеж за можна неусогласеност, ревизорот не е должен да изврши ревизорски постапки во однос на усогласеноста на ентитетот со закони и прописи различни од оние дадени во точките 12-16.

**Ревизорски постапки при идентификување на или сомнеж за можна неусогласеност**

18. Доколку ревизорот стане свесен за случаи на неусогласеност или можна неусогласеност со закони и прописи, ревизорот треба да обезбеди: (точка А13)

(а) Разбирање за природата на дејствието и околностите во коишто се случило;

(б) Дополнителни информации за оценка на можното влијание врз финансиските извештаи. (точка А14)

19. Доколку ревизорот се сомнева во постоење на неусогласеност, ревизорот треба да го дискутира прашањето со раководството и, каде што е соодветно, со оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот. Доколку раководството или, каде што е соодветно, оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот не обезбедат доволно информации коишто потврдуваат дека ентитетот е усогласен со законите и прописите и, според расудувањето на ревизорот, влијанието на сомнежот за неусоглсеност може да биде материјално за

[4] МСР 315 „Идентификување и оценување на ризиците од материјално погрешно прикажување преку разбирање на ентитетот и неговото окружување", пасус 11

финансиските извештаи, ревизорот треба да ја разгледа потребата да обезбеди правен совет. (точка А15-А16)

20. Доколку не може да се обезбедат доволно информации за можна неусогласеност, ревизорот ќе го проценува влијанието на недостатокот од достатни и соодветни ревизорски докази врз ревизорското мислење.

21. Ревизорот треба да ги оцени импликациите на неусогласеноста во однос на другите аспекти на ревизијата, вклучувајќи ја оценката на ревизорот за ризикот и доследноста на писмените изјави и да преземе соодветно дејствие. (точка А17-А18)

**Известување за идентификувана или можна неусогласеност**

*Известување за неусогласеност до оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот*

22. Освен ако оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот не се вклучени во раководењето на ентитетот и, според тоа, се свесни за прашања коишто вклучуваат идентификување на или сомнеж за можна неусогласеност веќе пренесени од страна на ревизорот[5], ревизорот треба да ги пренесе на оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот прашањата коишто вклучуваат неусогласеност со законите и прописите коишто го привлекуваат вниманието на ревизорот во текот на ревизијата, различни од оние кога прашањата се јасно неважни.

23. Доколку, според расудувањето на ревизорот, неусогласеноста наведена во точка 22 се смета за намерна и материјална, ревизорот треба што побрзо да го пренесе прашањето до оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот.

24. Доколку ревизорот се сомнева дека раководството или оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот се вклучени во неусогласеноста, ревизорот треба да го пренесе проблемот до наредното повисоко ниво на авторитет во ентитетот, доколку постои, како што е одборот за ревизија или надзорниот одбор. Онаму каде што не постои повисок авторитет, или доколку ревизорот верува дека нема да се реагира на комуникацијата или е несигурен во однос на личноста која треба да ја извести, ревизорот треба да ја разгледа потребата да обезбеди правен совет.

*Известување за неусогласеност во ревизорскиот извештај за финансиските извештаи*

25. Доколку ревизорот заклучи дека неусогласеноста има материјално влијание врз финансиските извештаи и дека не е соодветно одразена во финансиските извештаи, ревизорот, во согласност со МСР 705, ќе даде мислење со резерва или неповолно мислење за финансиските извештаи.[6]

26. Доколку ревизорот е спречен од страна на раководството или на оние кои се задолжени за управувањето во обезбедувањето достатни и соодветни ревизорски докази за да процени дали неусогласеноста којашто може да биде материјална за финансиските извештаи се случила, или може да се случи, ревизорот ќе даде мислење со резерва или ќе се воздржи од давање мислење за финансиските извештаи врз основа на ограничување на делокругот на ревизијата во согласност со МСР 705.

27. Доколку ревизорот не е во можност да одреди дали неусогласеноста се случила поради ограничувања наложени од околностите отколку од страна на раководството или на оние кои се задолжени за управувањето, ревизорот треба да го оцени влијанието на ревизорското мислење во согласност со МСР 705.

*Известување за неусогласеност до регулаторните и извршните власти*

28. Доколку ревизорот идентификувал или се сомнева на неусогласеност со законите и прописите, ревизорот треба да утврди дали тој има одговорност да извести за идентификување или сомнеж за можна неусогласеност на страни надвор од ентитетот. (точки А19-А20)

**Документација**

29. Ревизорот треба да ги вклучи во ревизорската документација идентификуваните неусогласености или сомнежот за неусогласеност со законите и прописите и резултатите од

[5] МСР 260 „Комуникација со оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот", пасус 13

[6] МСР 705 „Модификации на мислењето во извештајот на независниот ревизор", пасус 7-8

дискусијата со раководството или, каде што е соодветно, со оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот и со други страни надвор од ентитетот[7]. (точка А21)

## Примена и друг објаснувачки материјал

**Одговорност за усогласеност со законите и прописите (точка 3-8)**

А1. Раководството има одговорност, со надзор од оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот, да обезбеди активностите на ентитетот да се спроведат во согласност со законите и прописите. Законите и прописите може да влијаат врз финансиските извештаи на еден ентитет на различни начини: на пример, најдиректно, тие може да влијаат врз одредени обелоденувања кои се бараат да бидат направени од страна на ентитетот во финансиските извештаи или може да ја пропишат применливата рамка за финансиско известување. Тие може, исто така, да воспостават одредени законски права и обврски на ентитетот, од коишто некои ќе бидат признати во финансиските извештаи на ентитетот. Дополнително, законите и прописите може да наложат казни во случај на неусогласеност.

А2. Следните се примери за видовите политики и постапки коишто може да ги имплементира еден ентитет за помош во превенцијата и откривањето на неусогласеност со законите и прописите:

- Следење на законските барања и обезбедување дека оперативните постапки се дизајнирани така што ке ги исполнат овие барања.
- Воспоставување и работење на соодветни системи на интерна контрола.
- Развивање, објавување и следење на кодекс на однесување.
- Обезбедување дека вработените се правилно обучени и дека го разбираат кодексот на однесување..
- Следење на усогласеноста со кодексот на однесување и соодветно дејствување за да се дисциплинираат вработените кои не го почитуваат истиот.
- Ангажирање правни советници кои помагаат во следењето на законските барања.
- Водење на регистар на значајни закони коишто ентитетот мора да ги почитува во рамките на неговата конкретна дејност и записник за поплаките.

Во поголеми ентитети овие политики и постапки може да бидат дополнети со одредување соодветни одговорности за следните функции:

- Интерната ревизија.
- Одборот за ревизија.
- Одделот за усогласеност.

*Одговорност на ревизорот*

А3. Неусогласеноста од страна на ентитетот со законите и прописите може да резултира во материјално погрешно прикажување во финансиските извештаи. Откривањето на неусогласеноста, без разлика на материјалноста, може да влијае врз други аспекти на ревизијата, вклучувајќи ги, на пример, импликациите за интегритетот на раководството или вработените.

А4. Дали едно дејство претставува неусогласеност со закони и прописи е правна одлука којашто вообичаено е вон професионалната компетентност на ревизорот. Без оглед на тоа, обуката, искуството и разбирањето на ревизорот за ентитетот и неговата дејност или сектор може да обезбеди основа за признавање дека некои дејствија кои ги воочува ревизорот, можат да претставуваат неусогласеност со законите и прописите.

[7] МСР 230 „Ревизорска документација", точки 8-11 и точка А6

РАЗГЛЕДУВАЊЕ НА ЗАКОНИТЕ И ПРОПИСИТЕ ВО РЕВИЗИЈАТА НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ

A5. Во согласност со посебните статутарни барања, од ревизорот може посебно да биде побарано да извести, како дел од ревизијата на финансиските извештаи, дали ентитетот е усогласен со одредени одредби од законите или прописите. Во такви околности МСР 700[8] или МСР 800[9] нагласуваат како одговорностите на ревизорот се наведуваат во ревизорскиот извештај. Дополнително, онаму каде што постојат посебни статутарни барања за известување, може да биде неопходно ревизорскиот план да вклучува соодветни тестови за усогласеност со овие одредби на законите и прописите.

Разгледување специфично за ентитети од јавниот сектор

A6. Во јавниот сектор може да постојат дополнителни одговорности на ревизорот во однос на разгледувањето на закони и прописи коишто може да бидат поврзани со ревизијата на финансиските извештаи или може да се прошират на други аспекти од работењето на ентитетот.

**Разгледување на ревизорот на усогласеноста со законите и прописите**

*Добивање разбирање за правната и регулаторната рамка* (точка 12)

A7. Со цел да стекне општо разбирање за правната и регулаторната рамка и како ентитетот ја почитува таа рамка, ревизорот може, на пример:

- Да го користи постојното разбирање на ревизорот за дејноста, регулаторните и други екстерни фактори на ентитетот;
- Да го обнови разбирањето на оние закони и прописи коишто директно ги одредуваат износите и обелоденувањата коишто се известени во финансиските извештаи;
- Да го распраша раководството за други закони и прописи за коишто се очекува да имаат фундаментално влијание врз работењето на ентитетот;
- Да го распраша раководството во однос на политиките и постапките на ентитетот во однос на усогласеноста со законите и прописите;
- Да го распраша раководството во однос на усвоените политики и постапките за идентификување, проценка и сметководство на судските спорови.

*Закони и прописи за кои е општо прифатено дека имаат директно влијание во одредувањето на материјалните износи и обелоденувања во финансиските извештаи* (точка 13)

A8. Одредени закони и прописи се добро утврдени, познати за ентитетот и поврзани со дејноста или секторот на ентитетот и релевантни за финансиските извештаи на ентитетот (како што е опишано во точка 6(а)). Тие може да ги вклучуваат оние коишто се поврзани со, на пример:

- Формата и содржината на финансиските извештаи;
- Прашања за финансиското известување специфични за дејноста;
- Сметководство за трансакции на владини договори
- Разграничување или признавање на расходите за данок на добивка или трошоци за пензии.

Некои одредби во тие закони и прописи може да бидат директно релевантни за посебни тврдења во финансиските извештаи (на пример, комплетноста на одредбите за данокот на добивка), додека други може да бидат директно релевантни за финансиските извештаи во целина (на пример, бараните извештаи да бидат

[8] МСР 700 „Формирање мислење и известување за финансиски извештаи", точка 38

[9] МСР 800 „Посебни разгледувања - ревизии на финансиски извештаи подготвени во согласност со рамките за посебни цели", точка 11

комплетниот сет на финансиски извештаи). Целта на барањето во точка 13 е за ревизорот да одезбеди достатни и соодветни ревизорски докази во однос на одредувањето на износите и обелоденувањата во финансиските извештаи во согласност со релевантните одредби на тие закони и прописи.

Неусогласеноста со други одредби на таквите закони и прописи и други закони и прописи може да резултира во казни, спорови или други последици за ентитетот, за коишто може треба да се признаат трошоци во финансиските извештаи, но коишто не се смета дека имаат директно влијание врз финансиските извештаи како што е опишано во точка 6(а).

*Постапки за идентификување примери на неусогласеност - други закони и прописи* (точка 14)

A9. Одредени други закони и прописи може да бараат посебно внимание од страна на ревизорот поради тоа што имаат фундаментално влијание врз работењето на ентитетот (како што е опишано во точка 6(а). Неусогласеноста со законите и прописите коишто имаат фундаментално влијание врз работењето на ентитетот може да предизвика престанок на работењето на ентитетот или да го доведе до прашање продолжувањето на ентитетот како континуитет. На пример, неусогласеност со барањата од дозволата за работа на ентитетот или друго овластување за извршување за сопственото работење може да има такво влијание (на пример, за банка, неусогласеност со барањата за капиталот или за вложувањата). Постојат, исто така, многу закони и прописи во основа поврзани со оперативните аспекти на ентитетот коишто типично не влијаат врз финансиските извештаи и не се опфатени од информациониот систем на ентитетот релевантен за финансиското ивестување.

A10. Поради тоа што последиците врз финансиското ивестување на другите закони и прописи може да вариираат во зависност од работењето на ентитетот, ревизорските постапки наведени во точка 14 може да му посочат на ревизорот ситуации на неусогласеност со законите и прописите коишто може да имаат материјално влијание врз финансиските извештаи.

*Неусогласеност којашто го привлекло вниманието на ревизорот преку другите ревизорски постапки* (точка 15)

A11. Ревизорските постапки применети за целта на формирање мислење за финансиските извештаи може да го насочат вниманието на ревизорот кон случаи на неусогласеност или можна неусогласеност со законите и прописите. На пример, таквите ревизорски постапки може да вклучуваат:

- Читање записници;
- Распрашување на раководството на ентитетот и внатрешниот правен советник или надворешниот правен советник во однос на спорови, тужбени барања или проценки: и
- Извршување суштински тестови на детали на класи на трансакции, состојби на сметки или обелоденувања.

*Писмени изјави* (точка 16)

A12. Поради тоа што влијанието врз финансиските извештаи на законите и прописите може значително да варира, писмените изјави ги обезбедуваат потребните ревизорски докази за знаењето на раководството за идентификувани неусогласености или можна неусогласеност со законите и прописите, чиишто ефекти може да имаат материјално влијание врз финансиските извештаи. Меѓутоа, сами по себе, писмените изјави не обезбедуваат достатни и соодветни ревизорски докази и, според тоа, не влијаат врз природата и обемот на другите ревизорски докази коишто ревизорот треба да ги добие[10].

[10] МСР 580 „Писмени изјави", точка4

РАЗГЛЕДУВАЊЕ НА ЗАКОНИТЕ И ПРОПИСИТЕ ВО РЕВИЗИЈАТА НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ

**Ревизорски постапки кога е откриена неусогласеност или сомнеж за можна неусогласеност**

*Индикатори за неусогласеност со законите и прописите* (точка 18)

A13. Доколку ревизорот стане свесен за постоењето на, или информација за, следните прашања, може да му укажуваат на неусогласеност со законите и прописите:

- Истраги од страна на регулаторните тела и владини органи или плаќање казни или глоби.
- Плаќања за неспецифицирани услуги или заеми на консултанти, поврзани страни, вработени или државни службеници.
- Провизии од продажба или надоместоци на посредници коишто изгледаат прекумерни во однос на оние коишто вообичаено се плаќаат од страна на ентитетот или во неговата дејност или за услугите коишто фатички се применили.
- Набавки по цени значително над или под пазарната цена.
- Невообичаени плаќања во готовина, купувања во форма на готовински чекови кој се исплатува на доносител или трансфери на шифрирани банкарски сметки.
- Невообичаени трансакции со компаниии регистрирани во земји со значајни даночни олеснувања.
- Плаќања за производи или услуги во земја различна од земјата на потекло на производите или услугите.
- Плаќања без правилна документација за контрола на размената.
- Постоење на информационен систем којшто не може, дали заради дизајн или случајно, да обезбеди соодветна ревизорска трага или достатно докази.
- Неовластени трансакции или неправилно евидентирани трансакции.
- Неповолен коментар во медиумите.

*Прашања релевантни за оценката на ревизорот* (точка 18 (б))

A14. Прашања релевантни за оценката на ревизорот за можното влијание врз финансиските извештаи вклучуваат:

- Можните финансиски последици од неусогласеност со законите и регулативите врз финансиските извештаи вклучувајќи ги, на пример, наметнувањето на казни, глоби, штети, закани од експропријација на средства, присилен престанок на работењето и спорови.
- Дали потенцијалните финансиски последици бараат обелоденување.
- Дали потенцијалните финансиски последици се толку сериозни за да ја доведат во прашање објективната презентација на финансиските извештаи или, на кои и да е начин, да ги направат финансиските извештаи неточни.

*Ревизорски постапки* (точка 19)

A15. Ревизорот може да ги дискутира наодите со оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот онаму каде што тие се во можност да обезбедат дополнителни ревизорски докази. На пример, ревизорот може да потврди дека оние кои се задолжени за управувањето на ентитетот имаат исто разбирање на фактите и околностите релевантни за трансакциите или настаните коишто довеле до можноста за неусогласеност со законите и прописите.

A16. Доколку раководството или, каде што е соодветно, оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот не обезбедат доволно информации за ревизорот дека

ентитетот е навистина усогласен со законите и прописите, ревизорот може да смета за соодветно да се консултира со внатрешниот правен советник на ентитетот или екстерен правен советник за примената на законите и прописите во околностите, вклучувајќи ја можноста за измама и можните влијанија врз финансиските извештаи. Доколку не се смета соодветно да се консултира со правниот советник на ентитетот или доколку ревизорот не е задоволен од мислењето на правниот советник, ревизорот може да смета дека е соодветно да се консултира со сопствениот правен советник за тоа дали се работи за прекршување на даден закон или пропис, за можните правни последици, вклучувајќи ја и можноста за измама и а тоа кое идно дејство, доколку постои такво, ревизорот треба да го превземе.

*Оценка на импликациите од неусогласеноста* (точка 21)

A17. Како што е наведено во точка 21, ревизорот ги оценува импликациите од неусогласеност во однос на другите аспекти на ревизијата, вклучувајќи ја и оценка на ревизорот на ризиците и доверливоста на писмените изјави. Импликациите на одредени случаи на неусогласеност идентификувани од страна на ревизорот ќе зависат од односот на извршувањето и прикривањето, доколку воопшто постои, на дејствието спрема конкретните контролни постапки и од нивото на раководството или вработените кои се инволвирани, особено импликации од вклученоста на највисокото ниво на овластување во ентитетот.

A18. Во исклучителни случаи, ревизорот може да разгледа дали е потребно повлекување од ангажманот, онаму кадешто повлекувањето е можно според применливите закони или прописи, кога раководството или оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот не преземаат корективно дејствие коешто ревизорот го смета за соодветно во околностите, дури и кога неусогласеноста не е материјална за финансиските извештаи. При одлучувањето дали е потребно повлекување од ангажманот, ревизорот треба да размисли за барање на правен совет. Доколку не е можно повлекување од ангажманот, ревизорот може да разгледа дополнителни дејствија, вклучувајќи опишување на неусогласеноста во точката за Останати прашања во ревизорскиот извештај[11].

**Известување за идентификување на или сомнеж за можна неусогласеност**

*Известување за неусогласеност до регулаторните и надлежните тела* (точка 28)

A19. Професионалната обврска на ревизорот е доверливоста на информациите за клиентот што може да го спречи известувањето за идентификување за неусогласеност или можна неусогласеност со законите и прописите до трета страна. Меѓутоа, правните одговорности на ревизорот варираат во зависност од законодавството и, во одредени околности, должноста за доверливост може да биде надмината со пропис, закон или од страна на суд. Во некои законодавства, ревизорот на финансиска институција има законска должност да ги извести супервизорските тела за неусогласеноста или сомнежот за можна неусогласеност со законите и регулативите.. Исто така, во некои законодавства, ревизорот има должност да известува за погрешно материјално прикажување до властите во оние случаи каде што раководството и, каде што е применливо, оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот не успеваат да преземат корективно дејство. Ревизорот може да смета дека е соодветно да обезбеди правен совет за да го одреди соодветното дејство.

Разгледување специфично за ентитетите од јавниот сектор

A20. Ревизор на јавниот сектор може да биде обврзан да известува за случаи на неусогласеност до законодавното или друго владино тело или да извести за такви случаи во ревизорскиот извештај.

**Документација** (точка 29)

[11] МСР 706 „Пасус за нагласување на прашања и точките за други прашања во извештајот на независниот ревизор", точка 8

## РАЗГЛЕДУВАЊЕ НА ЗАКОНИТЕ И ПРОПИСИТЕ ВО РЕВИЗИЈАТА НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ

A21. Ревизорската документација за наодите во однос на идентификуваната неусогласеност или сомнежот за неусогласеност со законите и регулативите може да вклучува, на пример:

- Копии од евиденции и документи.

- Записници од дискусии одржани со раководството, оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот или трети страни.

# МЕЃУНАРОДЕН СТАНДАРД ЗА РЕВИЗИЈА 260

# КОМУНИЦИРАЊЕ СО ОНИЕ КОИ СЕ ЗАДОЛЖЕНИ ЗА УПРАВУВАЊЕТО СО ЕНТИТЕТОТ

(Стапува во сила за ревизиите на финансиските извештаи за периодите кои почнуваат на или по 15 декември 2009 година)

## СОДРЖИНА


| | Точка |
|---|---|
| **Вовед** | |
| Делокруг на овој МСР | 1-3 |
| Улогата на комуницирањето | 4-7 |
| Датум на стапување во сила | 8 |
| **Цели** | 9 |
| **Дефиниции** | 10 |
| **Барања** | |
| Оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот | 11-13 |
| Прашања кои треба да се комуницираат | 14-17 |
| Процес на комуницирање | 18-22 |
| Документација | 23 |
| **Примена и друг објаснувачки материјал** | |
| Оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот | A1-A8 |
| Прашања кои треба да се комуницираат | A9-A27 |
| Процес на комуницирање | A28-A44 |
| Документација | A45 |
| Додаток 1: Специфични барања во МСКК 1 и другите МСР кои се однесуваат на комуницирањето со оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот | |
| Додаток 2: Квалитативни аспекти на сметководствените практики | |


Меѓународниот стандард за ревизија (МСР) 260, "Комуницирање со оние кои се задолжени за управувањето" треба да се чита во врска со МСР 200, "Општи цели на

| |
|---|
| независниот ревизор и извршување на ревизијата во согласност со Меѓународните стандарди за ревизија". |

## Вовед

### Делокруг на овој МСР

1. Овој Меѓународен стандард за ревизија (МСР) се однесува на одговорноста на ревизорот да комуницира со оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот во ревизијата на финансиските извештаи. Иако овој МСР се применува на сите ентитети, независно од нивната управувачка структура или големина, посебно внимание се посветува онаму каде што сите оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот се вклучени во раководењето на ентитетот, како и на ентитетите кои котираат на берза. Овој МСР не воспоставува барања во однос на комуницирањето на ревизорот со раководството на ентитетот или сопствениците освен ако тие исто така не се лица кои се задолжени за управување со ентитетот.

2. Овој МСР е напишан во контекс на ревизија на финансиските извештаи, меѓутоа исто така може да биде применлив, прилагоден според потребите во соодветните околности, за ревизија на други историски финансиски информации кога оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот имаат одговорност да го надгледуваат подготвувањето на други историски финансиски информации.

3. Потврдувајќи ја важноста на ефективна двонасочна комуникација во ревизијата на финансиските извештаи, овој МСР обезбедува широка рамка за комуникација на ревизорот со оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот, и идентификува некои специфични прашања кои треба да бидат комуницирани со нив. Дополнителни прашања кои треба да се комуницираат, кои ги дополнуваат барањата на овој МСР, се идентивикувани во други МСР (види Додаток 1). Дополнително, МСР 265[1] воспостаува специфични барања во однос на комуницирањето на значајните недостатоци на интерните контроли кои ревизорот ги идентификувал во текот на ревизијата со оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот со ентитетот. Понатамошни прашања, кои не се бараат со овој или со други МСР, може да бидат побарани да се комуницираат, од страна на закон или регулатива, со договор со ентитетот, или со дополнителни барања кои се применливи за ангажманот на ревизорот, на пример, од стандардите за националното професионално сметководствено тело. Ниту еден дел од овој МСР не го ограничува ревизорот во комуницирањето на било кои останати прашања со оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот. (Точки А24-А27)

### Улогата на комуницирањето

4. Овој МСР примарно се фокусира на комуницирањето од страна на ревизорот со оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот. Меѓутоа, за ефективна двонасочна комуникација важно е да му се помогне на:

(а) Ревизорот и оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот да ги разберат прашањата поврзани со ревизијата и да развијат конструктивни работни односи. Овие работни односи се развиваат додека во исто време се одржуваат независноста и објективноста на ревизорот;

(б) Ревизорот во обезбедување на релевантни информации за ревизијата од оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот. На пример, оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот можат да му помогнат на ревизорот во разбирањето на ентитетот и неговото опкружување, во идентификување на соодветни извори на

[1] МСР 265, "Комуницирање за недостатоците во интерната контрола со оние кои се задолжени за управувањето и раководењето ".

ревизорски докази, и во обезбедувањето на информации во врска со специфични трансакции или настани; и

(в) Оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот во исполнувањето на нивните одговорности за надгледување на процесот на финансиско известување, и според тоа во намалување на ризиците од материјално погрешно прикажување на финансиските извештаи.

5. Иако ревизорот е одговорен за комуницирање на прашањата кои се бараат со овој МСР, раководството исто така има одговорност да ги комуницира прашањата повразни со управувањето со оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот. Комуницирањето од страна на ревизорот не го ослободува раководството од оваа одговорност. Слично на ова, комуницирањето од страна на раководството со оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот за прашања за кои ревизорот е обврзан да комуницира не го ослободуваат ревизорот од обврската исто така да комуницира со нив. Меѓутоа, комуницирањето на овие прашања од страна на раководството можат, да влијаат врз формата или временскиот распоред на комуницирањето на ревизорот со оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот.

6. Јасната комуникација на специфични прашања кои се бара да бидат комуницирани според МСР е интегрален дел од секоја ревизија. Меѓутоа, МСР не бараат ревизорот да извршува постапки кои специфично ќе ги идентификуваат останатите прашања кои треба да се комуницираат со оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот.

7. Законот или регулативата можат да ја ограничат комуникацијата на ревизорот во однос на одредени прашања со оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот. На пример, законите или регулативите можат специфично да забрануваат комуницирање, или останати активности, кои може да влијаат врз истрагата на соодветно тело, а во врска со тековен, или сомнителен, нелегален акт. Во одредени околности, потенцијалните конфликти помеѓу ревизорските обврски за доверливост и обврските за комуникација може да бидат комплексни. Во вакви случаи, ревизорот може да земе во предвид обезедување на правен совет.

**Датум на стапување во сила**

8. Овој МСР стапува во сила за ревизиите на финансиските извештаи за периодите кои почнуваат на или по 15 декември 2009 година.

## Цели

9. Целите на ревизорот се:

(а) Јасно да ги комуницира со оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот одговорностите на ревизорот во врска со ревизијата на финансиските извештаи, и сумарниот преглед за планираниот делокруг и временски распоред на ревизијата;

(б) Да обезбеди од оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот информации кои се релевантни за ревизијата;

(в) Да им обезбеди на оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот навремени набљудувања кои произлегуваат од ревизијата а кои се значајни и релевантни за нивната одговорност во надгледување на процесот на финансиско известување; и

(г) Да промовира ефективна двонасочна комуникација помеѓу ревизорот и оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот.

## Дефиниции

10. За целите на МСР, следните поими го имаат значењето дадено подолу:

КОМУНИЦИРАЊЕ СО ОНИЕ КОИ СЕ ЗАДОЛЖЕНИ ЗА УПРАВУВАЊЕТО СО ЕНТИТЕТОТ

(а) Оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот – Лицето/лицата или организацијата/организациите (на пример, корпоративен старател), кои имаат одговорност да го надгледуваат стратешкиот правец во кој се движи ентитетот и обврските поврзани со одговорностите на ентитетот. Ова го вклучува и надгледувањето на процесот на финансиско известување. За некои ентитети во некои законодавства, оние кои се задолжени за управување со ентитетот може да бидат членови на раководството, на пример извршни членови на управниот одбор на ентитет кој дејствува во приватниот или во јавниот сектор, или сопственик – раководител. За дискусија во однос на различноста на управувачките структури, види ги точките А1-А8.

(б) Раководство – Лицето/лицата кои има извршна одговорност за водење на работењето на ентитетот. За некои ентитети во некои законодавства, раководството вклучува некои или сите од оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот, на пример, извршни членови на управен одбор, или сопственик – раководител.

## Барања

**Оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот**

11. Ревизорот ќе го утврди соодветното лице/лица во рамки на управувачката структура на ентитетот со кои ќе се комуницира. (точки А1-А4)

*Комуникација со подгрупа на оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот*

12. Ако ревизорот комуницира со подгрупа на оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот, на пример, со одбор за ревизија, или со индивидуално лице, ревизорот треба да утврди дали исто така треба да комуницира и со управувачкото тело. (Точки А2-А7)

*Кога сите оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот се вклучени во раководењето со ентитетот*

13. Во одредни случаи, сите оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот се вклучени во раководење со ентитетот, на пример, во мали деловни потфати каде единствениот сопственик раководи со ентитетот и не постои никој друг кој има управувачка улога. Во овие случаи, ако прашањата кои се бараат со овој МСР се комуницираат само со лице/лица кои имаат раководни одговорности, и ако тоа лице (лица) исто така има управувачки одговорности, прашањата не треба повторно да се комуницираат со истото лице/лица во нивната улога на одговорен(и) за управување. Овие прашања се наведени во точка 16(в). Ревизорот исто така треба да се задоволи дека комуницирањето со лицето/лицата со раководни одговорности соодвено ќе ги информира сите оние со кои ревизорот инаку би комуницирал во нивниот капацитет за управување. (Точка А8)

**Прашања кои треба да се комуницираат**

*Одговорности на ревизорот во врска со ревизијата на финансиските извештаи*

14. Ревизорот треба да ги комуницира одговорностите на ревизорот во врска со ревизијата на финансиските извештаи со оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот, што вклучува:

КОМУНИЦИРАЊЕ СО ОНИЕ КОИ СЕ ЗАДОЛЖЕНИ ЗА УПРАВУВАЊЕТО СО ЕНТИТЕТОТ

(а) Ревизорот е одговорен за формирање и изразување на мислење за финансиските извештаи кои се подготвени од страна на раководството и надгледувани од страна на оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот; и

(б) Ревизијата на финансиските извештаи не го ослободува раководството или оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот од нивните одговорности. (Точки А9-А10)

*Планиран делокруг и вретенски распоред на ревизијата*

15. Ревизорот треба да комуницира во врска со краток преглед на планираниот делокруг и временскиот распоред на ревизијата со оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот. (Точки А11-А15)

*Значајни наоди од ревизијата*

16. Ревизорот треба да ги комуницира со оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот: (Точка А16)

(а) Ревизорскиот став во врска со значајните квалитативни аспекти на сметководствените практики на ентитетот, вклучувајќи сметководствени политики, сметководствени проценки и обелоденувања во финансиските извештаи. Кога е применливо, ревизорот ќе им објасни на оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот зошто ревизорот смета дека значајната сметководствена практика, која е прифатлива во одредена применлива рамка за финансиско известување, не е најсоодветна за специфичните околности на ентитетот; (Точка А17)

(б) Значајните потешкотии, ако постојат, со кои се соочил во текот на ревизијата; (Точка А18)

(в) Освен во случаите каде сите оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот се вклучени во раководење со ентитетот:

(i) Значајните прашања, доколку постојат, кои произлегуваат од ревизијата кои биле дискутирани, или се предмет на кореспонденција со раководството; и (Точка А19)

(ii) Пишани изјави на раководството кои ги бара ревизорот; и

(г) Останати прашања, доколку постојат, а произлегуваат од ревизијата, кои во професионалното расудување на ревизорот се значајни за надгледување на процесот на финансиско известување. (Точка А20)

*Независност на ревизорот*

17. Во случаите кај ентитети кои котираат на берза, ревизорот ќе комуницира со оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот во однос на:

(а) Извештајот со кој се потврдува дека тимот кој се ангажира и останатите во фирмата како што е соодветно, фирмата и, доколку е применливо, фирмите од мрежата се во согласност со сите релевантни етички барања во врска со независноста; и

(б) (i) Сите односи и останати прашања помеѓу фирмата, фирмите од мрежата, и ентитетот кој, според професионалното расудување на ревизорот може разумно да се сметаат дека треба да се независни. Ова треба да ги вклучува и сите надоместоци наплатени во текот на периодот кој е покриен со финансиските извештаи за ревизија, и неревизорски услуги кои му се обезбедени на ентитетот и компонентите контролирани од ентитетот од страна на фирмата и фирмите од мрежата. Овие надоместоци ќе бидат алоцирани на

категории кои се соодветни да им помогнат на оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот во проценување на влијанието на услугите во врска со независноста на ревизорот; и

(ii) Поврзаните заштитни мерки кои се применети за да се елиминираат идентификуваните закани за независноста или за да се намалат до прифатливо ниво. (Точки А21-А23)

**Процесот на комуницирање**

*Воспоставување на процес на комуникација*

18. Ревизорот ќе ја комуницира со оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот формата, временскиот распоред и очекуваната генерална содржина на комуникациите. (Точки А28-А36)

*Форми на комуникација*

19. Ревизорот по писмен пат ќе комуницира со оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот, во врска со значајните ревизорски наоди, доколку според професионалното расудување на ревизорот, усната комуникација не е соодветна. Писмената комуникација не мора да ги вклучува сите прашања кои произлегуваат во текот на ревизијата. (Точки А37-А39)

20. Ревизорот писмено ќе комуницира со оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот во врска со независноста на ревизорот, во ситуации кога тоа се бара со точката 17.

*Временски распоред на комуницирањето*

21. Ревизорот ќе комуницира со оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот на редовна основа. (Точки А40-А41)

*Адекватност на процесот на комуникација*

22. Ревизорот ќе оцени дали двонасочната комуникација помеѓу ревизорот и оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот е адекватна за потребите на ревизијата. Доколку тоа не е случај, ревизорот ќе го оцени влијанието, ако постои, на оценката на ризиците за материјално погрешно прикажување од страна на ревизорот и способноста за обезбедување на доволно соодветни ревизорски докази, и ќе превземе соодветни активности. (Точки А42-А44)

**Документација**

23. Кога прашањата кои треба да се комуницираат според овој МСР се комуницирани усмено, ревизорот треба да ги вклучи тие прашања во ревизорската документација, и да наведе кога и со кого се тие комуницирани. Кога работите биле комуницирани по писмен пат, ревизорот треба да обезбеди копија од комуникацијата како дел од ревизорската документација.[2] (Точка А45)

***

[2] МСР 230 "Ревизорска документација", точки 8-11, и точка А6.

КОМУНИЦИРАЊЕ СО ОНИЕ КОИ СЕ ЗАДОЛЖЕНИ ЗА УПРАВУВАЊЕТО СО ЕНТИТЕТОТ

## Примена и друг објаснувачки материјал

**Оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот** (Точка 11)

А1. Управувачката структура се разлукува во зависност од законодавството и ентитетот, одразувајќи го влијанието на различните културни и законски позадини, како и големината и сопственичките карактеристики. На пример:

- Во некои законодавства надзорниот (целосно или воглавно неизвршен) одбор постои како правно одвоен орган од извршниот (раководниот) одбор (дворедна структура на одборот). Во други пак законодавства, обете и надзорната и извршната функција се правна одговорност само на еден, единствен одбор (еднoредна структура на одборот).

- Во некои ентитети, оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот се поставени на позиции кои се интегрален дел од правната структура на ентитетот, на пример директори на претпријатието. Во останати пак, на пример, некои владини ентитети, тело кое не е дел од ентитетот е задолжено за управувањето со ентитетот.

- Во некои случаи, некои или сите оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот се вклучени во раководењето на ентитетот. Во други случаи, оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот и раководството се различни личности.

- Во некои случаи, оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот се одговорни за одобрување[3] на финансиските извештаи на ентитетот (во други случаи раководството ја има таа обврска).

А2. Во повеќето ентитети, управувањето е колективна одговорност на управувачкото тело, како што е одбор на директори, надзорен одбор, партнери, сопственици, комитет на раководители , совет на гувернери, старателства, или еквивалентни личности. Во некои помали ентитети, сепак, една личност може да биде задолжена за управување со ентитетот, на пример, сопственикот-раководител каде не постојат други сопственици или самостоен старател. Кога управувањето е колективна одговорност, подгрупа како одбор за ревизија или дури и поединец, може да биде назначен со специјална задача да му помага на управувачкото тело во остварување на неговите обврски. Алтернативно, подгрупа или поединец може да има специфична, законски идентификувана одговорност која е различна од оние на управувачкото тело.

А3. Оваа разноличност значи дека не е возможно овој МСР да ги специфицира за сите ревизии, лицето/лицата со кои ревизорот треба да ги комуницира конкретните прашања. Исто така, во некои случаи е можно, соодветното лице/лица со кое треба да се комуницира да не може јасно да се идентификува од применливата правна рамка или во останатите услови на ангажманот, на пример, ентитети каде управувачката структура не е формално дефинирана, како што се семејно поседувани ентитети, одредени непрофитни организации, или некои владини ентитети. Во овие случаи, ревизорот треба да разговара и да ги усогласи со страната која го ангажира, релевантното лице/лица со кое треба да комуницира. Во одлучувањето со кого треба да комуницира, релевантно е разбирањето на ревизорот за управувачката структура на ентитетот во согласност со МСР 315[4]. Соодветното лице/лица со кои ќе комуницира може да се разликуваат во зависност од прашањата кои треба да се комуницираат.

---

[3] Како што е објаснето во точка А40 од МСР 700, "Формирање на мислење и известување за финансиските извештаи", поседување на одговорност за одобрување во овој контекст значи овластување да се заклучи дека се подготвени сите извештаи кои се дел од финансиските извештаи, вклучувајќи ги и поврзаните белешки.

КОМУНИЦИРАЊЕ СО ОНИЕ КОИ СЕ ЗАДОЛЖЕНИ ЗА УПРАВУВАЊЕТО СО ЕНТИТЕТОТ

А4. МСР 600 вклучува специфични прашања кои треба да се комуницираат од страна на ревизорите на групацијата со оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот.[5] Кога ентитетот е компонента на групација, соодветното лице/лица со кое ревизорот на компонентата комуницира, зависат од условите на ангажманот и прашањата кои треба да се комуницираат. Во одредени случаи, одреден број на компоненти можат да ги извршуваат истите деловни потфати во рамките на истиот систем на интерни контроли и да користат исти сметководствени практики. Кога оние кои се одговорни за управување на овие компоненти се исти (на пример, заеднички одбор на директори), повторувањето може да се избегне со истовремено работење со компонентите за целите на комуникацијата.

*Комуникација со подгрупата на оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот* (Точка 12)

А5. Кога се разгледува комуникацијата со подгрупата на оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот, ревизорот треба да ги земе во предвид следниве прашања:

- Соодветните одговорности на подгрупата и управувачкото тело.
- Природата на прашањата кои треба да се комуницираат.
- Релевантните правни или законски барања.
- Дали подгрупата има овластување да превземе активности во врска со информациите кои се комуницираат, и да обезбедни понатамошни информации и објаснувања кои можат да му бидат потребни на ревизорот.

А6. Кога одлучува дали исто така има потреба за комуницирање во врска со информациите со управувачкото тело, во целосна или сумарна форма, ревизорот може да биде под влијание на ревизорската проценката во однос на тоа колку ефективно и соодветно подгрупата комуницира во врска со релевантните информации со управувачкото тело. Ревизорот може да биде многу јасен во договорањето на условите на ангажманот со што, освен ако не се забранети со закон или регулатива, ревизорот има право да комуницира директно со управувачкото тело.

А7. Одборите за ревизија (или слични подгрупи со различни имиња) постојат во многу законодавства. Иако нивните специфични овластувања и функции може да се разликуваат, комуникацијата со одборот за ревизија, онаму кадешто постои, стана клучен елемент во комуникацијата на ревизорот со оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот. Добрите принципи на управување укажуваат дека:

- Ревизорот ќе биде поканет редовно да учествува на состаноците на одборот за ревизија.
- Претседателот на одборот за ревизија и, кога е соодветно, останатите членови на одборот за ревизија, периодично ќе комуницираат со ревизорот.
- Одборот за ревизија ќе се состанува со ревизорот без присуство на раководството барем еднаш годишно.

---

[4] [4] МСР 315, "Идентификување и проценка на ризиците од материјално погрешно прикажување преку разбирање на ентитетот и неговото опкружување".

[5] МСР 600, "Посебни разгледувања – ревизии на финансиски извештаи на групација (вклучувајќи ја и работата на ревизорот на компонента)", точки 46-49.

КОМУНИЦИРАЊЕ СО ОНИЕ КОИ СЕ ЗАДОЛЖЕНИ ЗА УПРАВУВАЊЕТО СО ЕНТИТЕТОТ

*Кога сите оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот се вклучени во раководењето на ентитетот (Точка 13)*

А8. Во одредени случаи, сите оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот се вклучени во раководењето со ентитетот, и применувањето на барањата за комуницирање се модифицирани со цел да се прилагоди на ваквата позицијата. Во овие случаи, комуникацијата со лицето/лицата кои имаат раководствени одговорности може несоодветно да ги информира сите оние со кои ревизорот инаку би комуницирал во нивната управувачка улога. На пример, во компанија во која сите директори се вклучени во раководење со ентитетот, некои од овие директори (на пример, оние кои се одговорни за маркетинг) можат да не бидат свесни за значајни работи кои се разговарани со друг директор (на пример, оној којшто е одговорен за подготвување на финансиските извештаи).

**Прашања кои треба да се комуницираат**

*Одговорности на ревизорот во врска со ревизијата на финансиските извештаи* (Точка 14)

А9. Одговорностите на ревизорот во врска со ревизијата на финансиските извештаи се често вклучени во договорот за ангажманот или друга соодветна форма на писмен договор во кој се вклучени договорените одговорности на ангажманот. Обезбедувањето на копија од договорот за ангажманот или друга соодветна форма на писмен договор на оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот може да биде соодветен начин на комуницирање во врска со прашања како што се:

- Одговорноста на ревизорот за извршување на ревизијата во согласност со МСР, во насока на изразување на мислење за финансиските извештаи. Прашањата кои МСР бараат да се комуницираат, според тоа вклучуваат значајни работи кои произлегуваат од ревизијата на финансиските извештаи кои се релевантни за оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот во надгледувањето на процесот на финансиско известување.

- Фактот дека МСР не бараат од ревизорот да дизајнира постапки за целите на идентификување на дополнителни прашања кои треба да се комуницираат со оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот.

- Каде што е применливо, одговорноста на ревизорот за комуницирање на одделни прашања кои се бараат со закон или регулатива, со договорот склучен со ентитетот или според дополнителните барања кои се применливи за ангажманот, како на пример, стандарите на националното професионално сметководствено тело.

А10. Законот или регулативата, договорот со ентитетот или дополнителните барања кои се применливи за ангажманот можат да обезбедат поширока комуникација со оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот. На пример, (а) договорот со ентитетот може да утврдува дека определени прашања треба да се комуницираат кога тие произлегуваат од услугите кои ги обезбедува фирмата а кои не се ревизија на финансиските извештаи; или (б) мандатот на ревизорот во јавниот сектор може да обезбеди да се комуницираат прашања кои ќе му дојдат до внимание на ревизорот како резултат на друга ревизорска работа, како што е ревизија на успешноста.

*Планиран делокруг и временски распоред на ревизијата* (Точка 15)

А11. Комуникацијата во врска со делокругот и временскиот распоред на ревизијата може:

КОМУНИЦИРАЊЕ СО ОНИЕ КОИ СЕ ЗАДОЛЖЕНИ ЗА УПРАВУВАЊЕТО СО ЕНТИТЕТОТ

(а) Да им помогне на оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот подобро да ги разберат последиците од ревизорската работа, да разговараат за прашањата поврзани со ризикот и концептот на материјалност со ревизорот, и да ги идентификуваат областите за кои ревизорот може да побара да изврши дополнителни постапки; и

(б) Да му помогне на ревизорот подобро да го разбере ентитетот и неговото опкружување.

А12. Потребно е внимание при комуницирање на оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот во однос на планираниот делокруг и временскиот распоред на ревизијата со цел да не се компромитира ефективноста на ревизијата, посебно кога дел или сите оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот се вклучени во раководење со ентитетот. На пример, комуницираењето на природата и временскиот распоред на деталните ревизорски постапки може да ја намали ефективноста на тие постапки така што ќе ги направи премногу предвидливи.

А13. Прашањата кои треба да се комуницираат може да вклучат:

- Предлогот на ревизорот за справување со значајните ризици од материјално погрешно прикажување, независно дали настануваат како резултат на измама или грешка.
- Пристапот на ревизорот во врска со интерните контроли релевантни за ревизијата.
- Примената на концептот на материјалност во контекст на ревизјата.[6]

А14. Останатите прашања во врска со планирањето за кои може да биде соодветно да се разговара со оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот вклучуваат:

- Кога ентитетот има внатрешна ревизија, степенот до кој ревизорот ќе ја користи работата на внатрешната ревизија, и како надворешниот и внатрешниот ревизор најдобро можат работат заедно на конструктруктивен и комплементарен начин.
- Ставовите на оние кои се одговорни за управување во однос на:
  - Соодветното лице/лица во управувачката структура на ентитетот со кои може да се комуницира.
  - Алокацијата на одговорностите помеѓу оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот и раководството.
  - Целите и стратегиите на ентитетот, и поврзаните деловни ризици кои можат да резултираат во погрешни прикажувања.
  - Прашањата кои според оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот бараат посебно внимание во текот на ревизијата, и одредени области за кои тие сметаат дека се потребни дополнителни постапки кои треба да се извршат.
  - Значајна комуникација со регулаторите.
  - Останати прашања за кои оние кои се задолжени за управување сметаат дека имаат влијание врз финасиските извештаи.
- Однесувањето, свесноста, и активностите на оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот во врска со (а) интерните контроли на ентитетот и нивното значење за ентитетот, вклучувајќи и како оние кои се задолжени за

[6] МСР 320, "Материјалност во планирање и извршување на ревизијата".

КОМУНИЦИРАЊЕ СО ОНИЕ КОИ СЕ ЗАДОЛЖЕНИ ЗА УПРАВУВАЊЕТО СО ЕНТИТЕТОТ

управувањето со ентитетот ја надгледуваат ефективноста на интерните контроли; и (б) откривањето или можноста за измама.

- Активностите на оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот како реакција на развојот на сметководствените стандарди, практиките за корпоративно управување, правилата за котирање на берза, и поврзаните прашања.
- Одговорите на оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот на претходната комуникација со ревизорот.

А15. Иако комуникацијата на оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот може да му помогне на ревизорот во планирањето на обемот и временскиот распоред на ревизијата, не ја менува единствената одговорност на ревизорот да воспостави севкупна ревизорска стратегија и план за ревизијата, вклучувајќи ја природата, временскиот распоред и обемот на постапките потребни да се обезбеди доволен и соодветен ревизорски доказ.

*Значајни наоди од ревизијата* (Точка 16)

А16. Комуницирањето во однос на наодите од ревизијата може да вклучува барање на понатамошни информации од оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот со цел да се комплетираат обезбедените ревизорски докази. На пример, ревизорот може да потврди дека оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот имаат исти разбирања на фактите и околностите кои се релевантни за специфични транскации или настани.

Значајни квалитативни аспекти на сметководстените практики (Точка 16(а))

А17. Рамката за финансиско известување вообичаено дозволува ентитетот да врши сметководствени проценки, и претпоставки во врска со сметководствените политики и обелоденувања во финансиските извештаи. Отворена и конструктивна комуникација за значајни квалитативни аспекти на сметководствените практики на ентитетот можат да вклучат коментари за прифатливоста на значајни сметководствените практики. Додатокот 2 ги идентификува прашањата кои се вклучени во таа комуникација.

Значајни потешкотии воочени во текот на ревизијата (Точка 16(б))

А18. Значајни потешкотии воочени во текот на ревизијата можат да вклучат прашања како што се:

- Значајни задоцнувања на раководоството во обезбедување на бараните информации.
- Непотребно кратко време во рамки на кое треба да се заврши ревизијата.
- Екстензивен неочекуван напор кој е потребен за обезбедување на доволни соодветни ревизорски докази.
- Нерасположливост на очекуваните информации.
- Ограничување на работата на ревизорот од страна на раководството.
- Неподготвеност на раководството да ја направи или прошири нивната проценка за способноста на ентитетот да работи во континуитет, кога тоа се бара.

КОМУНИЦИРАЊЕ СО ОНИЕ КОИ СЕ ЗАДОЛЖЕНИ ЗА УПРАВУВАЊЕТО СО ЕНТИТЕТОТ

Во некои околности, овие потешкотии можат да предизвикаат ограничување во делокругот и да доведат до модифицирање на ревизорското мислење.[7]

Значајни прашања кои се разговарани, или се предмет на коресподенција со раководството (Точка 1 (в)(i))

А19. Значајните прашања за кои е разговарано, или се предмет на коресподенција со раководството може да вклучуваат прашања како што се:

- Деловни услови кои имаат влијаат врз ентитетот, и деловен план и деловни стратегии кои може да влијаат врз ризикот на материјално погрешно прикажување.
- Нагриженост во однос на консултации на раководството со други сметководители во врска со сметководствени или ревизорски прашања.
- Разговори или коресподенција поврзана со првичното или повторно назначување на ревизорот во однос на сметководствените практики, примената на ревизорски стандарди или надоместоци за ревизија или останати услуги.

Останати значајни прашања релевантни за процесот на финансиско известување (Точка 16 (д))

А20. Останатите значајни прашања кои произлегуваат од ревизијата а кои директно се релевантни за оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот во процесот на надгледување на финасиското известување можат да вклучуваат такви прашања како што се материјално погрешно прикажување на факти или материјални неконзистетности на информациите кои се дел од финасиските извештаи кои се корегирани.

*Независност на ревизорот* (Точка 17)

А21. Ревизорот треба да постапува во согласност со релевантните етички барања, вклучувајќи ги оние кои се однесуваат на независноста поврзана со ангажманите за ревизија на финансиските извештаи.[8]

А22. Односите и другите прашања, и заштитните мерки кои треба да се комуницираат, се разликуваат во зависност од околностите на ангажманот, меѓутоа генерално се однесуваат на:

(а) Заканите за независноста, кои може да се категоризираат како: закани од сопствен интерес, закани од прегледување на сопствената работа, закани од застапување, закани од фамилијарност и закани од заплашување; и

(б) Заштитните мерки креирани од срана на професијата, законодавството или регулативата, заштитни мерки во ентитетот, и заштитни мерки во рамки на системите и процедурите на фирмата.

Комуникацијата која се бара во точка 17(а) може да вклучува и ненамерна повреда на релевантните етички барања кои се однесуваат на независноста на ревизорот, и корективни активности кои се превземени или предложени.

А23. Барањата за комуникација кои се поврзани со независноста на ревизорот кои што се применуваат во случај на ентитиети кои котираат на берза можат исто така да бидат релевантни и во случај на некои други ентитети, посебно оние кои се од значаен јавен интерес бидејќи, како резултат на нивниот деловен потфат, нивната големина или

[7] МСР 705, "Модификации на мислењето во извештајот на независниот ревизор"

[8] МСР 200, " Општи цели на независниот ревизор и извршување на ревизијата во согласност со меѓународните ревизорски стандарди", точка 14

нивниот корпоративен статус, тие имаат широк обем на заинтересирани страни. Примери на ентитети кои не котираат на берза, но кај кои што комуникацијата во однос на независноста на ревизорот може да биде соодветна, вклучуваат ентитети од јавен сектор, кредитни институции, осигурителни компании, и пензиски фондови. Од друга страна, постојат ситуации каде комуникацијата во врска со независноста може да не биде релевантна, на пример, каде што сите оние кои се задолжени за управувањето се информирани за релавантните факти преку нивните раководни активности. Ова е особено веројатно каде што ентитетот е сопственик-раководител, и ревизорската фирма и мрежата на ревизорски фирми имаат мала инволвираност во останатите активности на ентитетот освен во ревизија на финансиските извештаи.

*Дополнителни прашања* (Точка 3)

A24. Надгледувањето на раководството од оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот вклучува уверување дека ентитетот дизајнира, имплементира и одржува соодветни интерни контроли во однос на веродостојноста на финансиското известување, ефективност и ефикасност на операциите и усогласеност со применливите закони и регулативи.

A25. Ревизорот може да стане свесен за дополнителните прашања кои не секогаш се поврзани со надгледувањето на процесот на финансиско известување, но за кои без оглед, е висока веројатноста дека се значајни за одговорностите на оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот во надгледувањето на стратешкиот правец на ентитетот или на обврските на ентитетот кои се однесуваат на одговорноста. Овие прашања можат да вклучуваат, на пример, значајни прашања во врска со управувачката структура или процесите, и значајни одлуки или активности од повисокото раководство на кое му недостасуваат соодветни овластувања.

A26. Во утврдувањето дали да комуницираат во врска со дополнителните прашања со оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот, ревизорот може да ги дискутира прашањата од овој вид за кои тој станал свесен, со соодветното ниво на раководството, освен ако не е несоодветно да го направи тоа со оглед на околностите.

A27. Доколку е направена комуникација во врска со дополнителните прашања, може да биде соодветно за ревизорот да им стави до знаење на оние кои се задолжени за управување со ентитетот дека:

(а) Идентификацијата и комуникацијата во врска со овие прашања се идентични со целта на ревизијата, која е да се формира мислење за финансиксите извештаи; и

(б) Постапките кои се извршени во однос на овие прашања се единствено потребни за да се формира мислење за финансиските извештаи; и

(в) Не се извршени постапки за да се утврди дали постојат други такви прашања.

**Процесот на комуникација**

Воспоставување на процес на комуникација (Точка 18)

A28. Јасна комуникација на одговорностите на ревизорот, планираниот делокруг и временски распоред на ревизијата, и очекуваните генерални содржини на комуникацијата помагаат да се воспостави основата за ефективна двонасочна комуникација.

КОМУНИЦИРАЊЕ СО ОНИЕ КОИ СЕ ЗАДОЛЖЕНИ ЗА УПРАВУВАЊЕТО СО ЕНТИТЕТОТ

А29. Прашања кои исто така можат да придонесат за ефективна двонасочна комуникација вклучуваат разговор за:

- Целта на комуникацијата. Кога целта е јасна, ревизорот и оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот имаат подобра можност за заедничко разбирање на релевантните прашања и очекуваните активности кои произлегуваат од процесот на комуникација.
- Формата во која ќе биде извршена комуникацијата.
- Лицето/лицата во ревизорскиот тим и од оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот, кои ќе комуницираат во врска со одредени прашања.
- Очекувањата на ревизорот дека комуникацијата ќе биде двонасочна, и дека оние кои се задолжени за управување со ентитетот ќе комуницираат со ревизорот во врска со прашањата за кои сметаат дека се релевантни за ревизијата, на пример, стратешките одлуки кои значајно можат да влијаат врз природата, временскиот распоред и обемот на ревизорските постапки, сомневањето или откривањето на измама, и загриженоста во врска со интегритетот и компетентноста на раководството на повисоко ниво.
- Процесот на превземање на активности и известување во врска со прашањата за кои е комуницирано со ревизорот.
- Процесот на превземање на активности и известување од оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот во врска со работите за кои е комуницирано.

А30. Процесот на комуникација зависи од околностите, кои вклучуваат големина и управувачка структура на ентитетот, како оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот работат, и гледиштето на ревизорот во однос на значајноста на работите кои треба да се комуницира. Потешкотиите во воспоставување на ефективен двонасочен процес на комуникација можат да укаже на тоа дека комуникацијата помеѓу ревизорот и оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот не е адекватна за целите на ревизијата (Точка 44).

Разгледување на специфични за помалите ентитети

А31. Во случај на ревизии на помали ентитети, ревизорот може да комуницира со оние кои се задолжени за управување со ентитетот на помалку структуриран начин за разлика од ентитетите кои котираат на берза или поголемите ентитети.

Комуникација со раководството

А32. Многу прашања можат да бидат разговарани со раководството во нормалниот тек на ревизијата, вклучувајќи ги и прашањата за со овој МСР кои се бара да се комуницира со оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот. Ваквиот разговор ја утврдува единствената одговорност на раководството за извршување на активностите на ентитетот и, особено одговорноста на раководството за подготвување на финасиските извештаи.

А33. Пред да се комуницира во врска со работите со оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот, ревизорот треба истите да ги дискутира со раководството, освен ако тоа е несоодветно. На пример, може да биде несоодветно да се дискутира во однос на прашања во врска со компетентноста или интегритетот на раководството. Како дополнување на утврдувањето на единствената одговорност на раководството, овие првични разговори можат да појаснат некои факти и проблеми, и да му дадат можност на раководството да обезбеди понатамошни информации и објаснувања. Слично на

КОМУНИЦИРАЊЕ СО ОНИЕ КОИ СЕ ЗАДОЛЖЕНИ ЗА УПРАВУВАЊЕТО СО ЕНТИТЕТОТ

тоа, кога ентитетот има воспоставено функција на внатрешна ревизија, ревизорот може да разговара во однос на одредени прашања со внатрешниот ревизор пред да комуницира со оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот.

Комуникација со трети страни

А34. Оние кои се задолжени за управувањето може да сакаат да им обезбедат на третите страни, како на пример, банкари или одредени регулаторни тела, копии од писмената комуникација со ревизорот. Во одредени случаи, обелоденувањето на трети страни може да е незаконско или несоодветно. Кога писмената комуникација подготвена од оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот се обезбедува до трети страни, може да биде важно и во тие околности, третите страни да бидат информирани дека комуникацијата не била подготвена за нивни потреби, на пример, со наведување на тој факт во писмената комуникација со оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот:

(а) Дека комуникацијата е подготвена за единствена употреба од страна на оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот и, каде што е применливо, раководството на групацијата или ревизорот на групацијата, и дека на нејзе не треба да се потпираат трети страни;

(б) Дека ревизорот не превзема одговорност кон третите страни; и

(в) Сите ограничувања во однос на објавувањето или дистрибуцијата на трети страни.

А35. Во некои законодавства од ревизорот може да се бара во согласност со законот или регулативата, на пример:

- Да го известат регулаторот или извршното тело во врска со одредени прашања кои се комуницираат со оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот. На пример, во некои земји ревизорот има обврска да известува за погрешни прикажувања до соодветните органи кога раководството и оние кои се договорни за управување не превземале корективни активности;

- Да поднесат копии од одредени извештаи подготвени за оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот до релевантните регулативни или финансиски тела, или тела како што е централниот орган во случај на некои ентитети од јавен сектор; или

- Јавно да бидат достапни извештаите кои се подготвени за оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот.

А36. Освен ако не е побарано според закон или регулатива да на трети страни им се обезбеди копија од писмената комуникација на ревизорот со оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот, ревизорот може да има потреба да добие претходно одобрение од оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот, пред да го направи тоа.

*Форми на комуникација* (Точки 19-20)

А37. Ефективната комуникација може да вклучува структурирана презентација и писмени извештаи како и помалку структурирана комуникација, што вклучува и разговори. Ревизорот може да комуницира во врска со други останати прашања кои се разликуваат од оние кои се идентификувани во точките 19 и 20 или орално или писмено. Писмената комуникација може да вклучува и договор за ангажманот на ревизорот кој им е доставен на оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот.

КОМУНИЦИРАЊЕ СО ОНИЕ КОИ СЕ ЗАДОЛЖЕНИ ЗА УПРАВУВАЊЕТО СО ЕНТИТЕТОТ

А38. Како дополнување на значајноста на одредено прашање, формата на комуникација (на пример, дали да се комуницира усно или писмено, степенот до кој комуникацијата ќе биде подетална или сумарна, и дали да се комуницира на структуриран или неструктуриран начин) може да биде под влијание на фактори како што се:

- Дали прашањата се успешно решени.
- Дали раководството претходно воспоставило комуникација во врска со тоа прашање.
- Големината, оперативната структура, контролното опкружување и правната структура на ентитетот.
- Во случај на ревизија на финансиски извештаи за специјална намена, дали ревизорот исто така извршил ревизија на финансиските извештаи кои имаат општа намена.
- Законски барања. Во некои законодавства, писмената комуникација со оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот се бара со пропишана форма на локален закон.
- Очекувањата на оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот, кои вклучуваат ангажмани за периодични состаноци или комуникација со ревизорот.
- Обемот на тековниот контакт и дијалог на ревизорот со оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот.
- Дали имало значајни промени во членството на управувачкото тело.

А39. Кога значајни прашања се дискутирани со некој поединечен член од оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот, на пример, претседателот на одборот за ревизија, може да биде соодветно за ревизорот да го резимира прашањето во подоцнежната комуникација со што оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот ќе имаат комплетна и балансирана информација.

*Временски распоред на комуницирањето* (Точка 21)

А40. Соодветниот временски распоред на комуницирањето се разликува во зависност од околностите на ангажманот. Релевантните околности ја вклучуваат значајноста и природа на прашањето, и активностите кои се очекува да бидат превземени од оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот. На пример:

- Комуникацијата во врска со прашања поврзани со планирањето често може да биде направена во почетокот на ревизорскиот ангажман додека, кај првичен ангажман, може да биде дел од договорањето на условите за ангажманот.
- Значителните потешкотии може да биде соодветно да се комуницираат во текот на ревизијата, кога најскоро е изводливо доколку оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот можат да му помогнат на ревизорот за надминување на потешкотијата, или ако е веројатно дека ќе доведат до модифицирање на мислењето. Слично на тоа, ревизорот може да комуницира усно со оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот кога најскоро е изводливо ако идентификувал значајни недостатоци во системот на интерни контроли, пред да комуницира во врска со овие работи писмено како што е побарано со МСР 265.[9] Комуникацијата во врска со независноста може да биде соодветна кога се прават значајни расудувања во врска со заканите во однос на независноста и соодветните

[9] МСР 265, точки 9 и А14.

КОМУНИЦИРАЊЕ СО ОНИЕ КОИ СЕ ЗАДОЛЖЕНИ ЗА УПРАВУВАЊЕТО СО ЕНТИТЕТОТ

заштитни мерки, на пример, кога се прифаќа ангажманот за обезбедување на неревизорски услуги, и на заклучниот разговор. Заклучниот разговор може исто така да биде соодветно време за комуницирање на наодите од ревизијата, што го вклучува и ставот на ревизорот во врска со квалитативните аспекти на сметководствените практики на ентитетот.

- Кога се ревидираат финансиските извештаи за општа и специјална намена, соодветно е да се координира времето на комуникација.

A41. Останати фактори кои можат да бидат релевантни за периодот на комуникација вклучуваат:

- Големината, оперативната структура, контролното опкружување и правната структура на ентитетот кој е предмет на ревизија.
- Сите законски обврски за комуницирање на одредени прашања во специфична временска рамка.
- Очекувањата на оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот, вклучувајќи ги подготовките за периодични состаноци или комуникација со ревизорот.
- Времето во кое ревизорот ќе идентификува специфични прашања, на пример, ревизорот може да не идентификува одредени прашања (на пример, неусогласеност со законот) на време за да се превземат превентивни активности, но комуницирањето на тие работи може да овозможи да се превземат корективни активности.

*Адекватност на процесот на комуницирање* (Точка 22)

A42. Ревизорот не треба да дизајнира специфични постапки за поддршка на оценката на двонасочната комуникација помеѓу ревизорот и оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот; наместо тоа, оценката треба да се темели врз набљудувања кои произлегуваат од ревизорските постапки извршени за други цели. Овие набљудувања вклучуваат:

- Соодветност и временски распоред на активностите превземени од оние кои се задолжени за управување како одговор на прашањата кои се истакнати од ревизорот. Кога значајните прашања кои се истакнати во претходната комуникација не се ефективно решени, може да биде соодветно ревизорот да побара објаснување зошто не се превземени соодветни активности, и повторно да го истакне наведениот проблем. Ова го избегнува ризикот од добивање впечаток дека ревизорот е задоволен дека соодветниот проблем е адекватно разрешен или дека не е повеќе значаен.
- Очигледната отвореност на оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот во нивната комуникација со ревизорот.
- Желбата и можноста на оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот да се состанат со ревизорот без присуство на раководството.
- Очигледната способност на оние кои се задолжени за управување со ентитетот целосно да ги разберат прашањата кои се истакнати од страна на ревизорите, на пример, степенот до кој оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот може да ги истражуваат проблемите и да ги стават под прашање препораките кои им се дадени.

КОМУНИЦИРАЊЕ СО ОНИЕ КОИ СЕ ЗАДОЛЖЕНИ ЗА УПРАВУВАЊЕТО СО ЕНТИТЕТОТ

- Потешкотиите во воспоставување на заедничко разбирање со оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот во однос на формата, времето и очекуваните генерални содржини на комуникацијата.
- Кадешто сите оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот се вклучени во раководењето на ентитетот, нивната очигледна свесност за прашањата кои се разговарани со ревизорите влијае врз пошироките одговорности за управување, како и врз одговорностите за раководење.
- Дали двонасочната комуникација помеѓу ревизорот и оние кои се задолжени за управување ги задоволуваат прифатливите законски и регулаторни барања.

A43. Како што е наведено во точка 4, ефективната двонасочна комуникација им помага и на ревизорот и на оние кои се задолжени за управување. Понатаму, МСР 315 го идентификува учеството на оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот, вклучувајќи ја нивната интеракција со внатрешната ревизија, доколку постои, и надворешните ревизори, како елемент на контролното опкружување на ентитетот.[10] Неадекватната двонасочна комуникација може да укаже на незадоволително контролно опкружување и да влијае врз оценката на ревизорот на ризикот од материјално погрешно прикажување. Исто така постои ризик дека ревизорот може да не обезбедил доволен соодветен ревизорски доказ за да го формира мислењето за финансиските извештаи.

A44. Доколку двонасочната комуникација помеѓу ревизорот и оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот не е адекватна и ситуацијата не може да се разреши, ревизорот може да ги превземе следните активности:

- Да го модифицира ревизорското мислење врз основа на ограничување на делокругот.
- Да побара правен совет за последиците од различните текови на активности.
- Да комуницира со трети страни (на пример, со регулаторот), или повисоко тело во управувачката структура кое е надвор од ентитетот, како што се сопствениците на деловниот потфат (на пример, акционерите на генералното собрание), или со одговорниот министер на владата или собранието во јавниот сектор.
- Да се повлече од ангажманот, во случаите кадешто повлекувањето е возможно според применливиот закон или регулатива.

**Документација** (Точка 23)

A45. Документирањето на усната комуникација може да вклучува копија од записникот подготвен од ентитетот кој е дел од ревизорската документација кадешто овој записник е соодветен доказ за комуникацијата.

[10] МСР 315, точка А70.

КОМУНИЦИРАЊЕ СО ОНИЕ КОИ СЕ ЗАДОЛЖЕНИ ЗА УПРАВУВАЊЕТО СО ЕНТИТЕТОТ

***Додаток 1***
(Точка 3)

## Специфични барања на МСКК 1 и другите МСР кои се однесуваат на комуникацијата со оние кои се задолжени за управување со ентитетот

Овој додаток ги идентификува точките во МСКК 1[11] и други МСР кои стапуваат во сила за ревизиите на финансиските извештаи за периодите кои почнуваат на или по 15 декември 2009 година кои содржат барања за комуникација на специфични прашања со оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот. Листата не претставува замена за разгледување на барањата и поврзаната примена и другиот објаснувачки материјал во МСР.

- МСКК 1 "Контрола на квалитет за фирми кои извршуваат ревизии и проверки на финансиските извештаи и други ангажмани на уверувања и поврзани услуги- точка 30(а)
- МСР 240, "Одговорности на ревизорот поврзани со измамата во ревизијата на финансиски извештаи"– точка 21, 38 (в) (i) и 40-42
- МСР 250, "Разгледување на законите и прописите во ревизијата на финансиските извештаи" – точка 14, 19 и 22-24
- МСР 265, "Комуницирање за недостатоците на интерната контрола со оние кои се задолжени за управувањето и раководењето " – точка 9
- МСР 450, "Оценка на погрешните презентирања идентификувани во текот на ревизијата" – точки 12-13
- МСР 505, "Екстерни конфирмации" – точка 9

[11] МСКК 1 "Контрола на квалитет за фирми кои вршат ревизии и проверки на финансиски извештаи и други ангажмани за уверување и поврзани услуги".

КОМУНИЦИРАЊЕ СО ОНИЕ КОИ СЕ ЗАДОЛЖЕНИ ЗА УПРАВУВАЊЕТО СО ЕНТИТЕТОТ

- МСР 510, "Првични ревизорски ангажмани – почетни салда" – точка 7
- МСР 550, "Поврзани страни" – точка 27
- МСР 560, "Последователни настани" – точка 7(б)-(в), 10(а), 13(б) и 17
- МСР 570, "Континуитет" – точка 23
- МСР 600, "Посебни разгледувања – ревизии на финансиски извештаи на групација (вклучувајќи ја и работата на ревизорот на компонента)" – точка 49
- МСР 705, "Модификации на мислењето во извештајот на независниот ревизор" – точки 12, 14, 19(а) и 28
- МСР 706, "Пасуси за нагласување на прашање и пасуси за други прашања во извештајот на независниот ревизор" – точка 9
- МСР 710, "Споредбени информации—Кореспондирачки износи и споредбени финансиски извештаи" – точка 18
- МСР 720, "Одговорности на ревизорот во врска со други информации во документи кои содржат ревидирани финансиски извештаи" – точки 10, 13 и 16

**Додаток 2**
(Точки 16(а), А17)

## Квалитативни аспекти на сметководствените практики

Комуникацијата која се бара во согласност со точка 16(а), и е дискутирана во точка А17, ги вклучува следните прашања:

**Сметководствени политики**

- Соодветноста на сметководствените политики за одредени околности на ентитетот, имајќи ја во предвид потребата да го усогласуваат трошокот за обезбедување на информациите со веројатната корист за корисниците на финансиските извештаи на ентитетот. Во случаите каде што постојат прифатливи алтернативни сметководствени политики, комуникацијата може да вклучува идентификација на ставките во финансиските извештаи кои се под влијание на изборот на значајни сметководствени политики како и на информации за сметководствените политики користени од слични ентитети.
- Првичниот избор на, и промените на значајните сметководствени политики, вклучувајќи ги и новите сметководствени толкувања. Комуникацијата може да го вклучува: ефектот на временскиот распоред и методата на усвојување на промените во сметководствените политики за тековните и идните заработки на ентитетот; и временскиот распоред на промената на сметководствените политики во врска со очекуваните нови сметководствени толкувања.
- Влијанието на значајните сметководсвени политики во однос на контоверзните области или во развојните области (или оние кои се уникатни за индустријата, особено кога постои недостаток на авторитативен водич или консезус).

КОМУНИЦИРАЊЕ СО ОНИЕ КОИ СЕ ЗАДОЛЖЕНИ ЗА УПРАВУВАЊЕТО СО ЕНТИТЕТОТ

- Влијанието на временскиот распоред на транскациите во однос на периодот во кој тие се евидентирани.

**Сметководствени проценки**

- За ставките за кои се значајни проценките, прашањата дискутирани во МСР 540,[12] вклучувајќи, на пример:

o Идентификација на сметководствените проценки од страна на раководството.

o Процесот на раководството за подготвување на сметководствени проценки.

o Ризик од материјално погрешно прикажување.

o Идентификација на можна пристрасност на раководството.

o Обелоденување на неизвесноста на проценките во финансиските извештаи.

**Обелоденување во финансиските извештаи**

- Прашањата кои се инволвирани, и поврзаните извршени расудувања, во формулирањето на одделни чувствителни обелоденувања во финансиските извештаи (на пример, обелоденувања во врска со признавање на приходите, наградувањето на раководството, континуитетот во работењето, последователни настани, и прашања во однос на неизвесности).

- Целокупната неутралност, конзистентност и јасност на обелоденувањата во финансиските извештаи.

**Поврзани прашања**

- Потенцијалните ефекти од значајните ризици на финансиските извештаи, изложеноста и неизвесностите, како што се потенцијални судски спорови, кои се обелоденети во финансиските извештаи.

- Степенот до кој финансиските извештаи се под влијание од невообичаени транскации, вклучувајќи ги износите кои произлегуваат само еднаш (не се повторуваат) и кои се признаени во текот на периодот, и степенот до кој овие транскации се одделно обелоденети во финансиските извештаи.

- Факторите кои влијаат врз сметководствената вредност на средствата и обврските, вклучувајќи ги и основите на ентитетот за утврдување на корисниот животен век на материјалните и нематеријалните средства. Комуникацијата може да објасни како се одбрани факторите кои влијаат врз сметководствената вредност и како алтернативниот избор би влијаел врз финансиските извештаи.

- Селективниот избор на корекции на погрешното прикажување, на пример, корекцијата на погрешното преикажување со влијание на зголемување на заработката која се известува, но не на оние кои имаат влијание на намалување на добивката која се известува.

[12] МСР 540, "Ревизија на сметководствени проценки, вклучувајќи сметководствени проценки за објективна вредност и поврзани обелоденувања"

# МЕЃУНАРОДЕН СТАНДАРД ЗА РЕВИЗИЈА 265

# КОМУНИЦИРАЊЕ ЗА НЕДОСТАТОЦИТЕ НА ИНТЕРНАТА КОНТРОЛА СО ОНИЕ КОИ СЕ ЗАДОЛЖЕНИ ЗА УПРАВУВАЊЕТО И РАКОВОДЕЊЕТО

(Стапува во сила за ревизии на финансиските извештаи за периодите кои започнуваат на или по 15 декември 2009 година)

**СОДРЖИНА**


| | Точка |
|---|---|
| **Вовед** | |
| Делокруг на овој МСР | 1-3 |
| Датум на стапување во сила | 4 |
| **Цел** | 5 |
| **Дефиниции** | 6 |
| **Барања** | 7-11 |
| **Примена и друг објаснувачки материјал** | |
| Утврдување дали се идентификувани недостатоците на интерната контрола | A1-A4 |
| Значајни недостатоци на интерните контроли | A5-A11 |
| Комуницирање на недостатоците на интерната контрола | A12-A30 |


Меѓународниот стандард за ревизија (МСР) 265, "Комуницирање на недостатоците на интерната контрола со оние кои се задолжени за управувањето и раководењето" треба да се чита во врска со МСР 200, "Општи цели на независниот ревизор и извршување на ревизијата согласно со Меѓународните стандарди за ревизија".

КОМУНИКАЦИЈА НА НЕДОСТАТОЦИТЕ НА ИНТЕРНАТА КОНТРОЛА СО ОНИЕ КОИ СЕ ЗАДОЛЖЕНИ ЗА УПРАВУВАЊЕТО И РАКОВОДЕЊЕТО

## Вовед

### Делокруг на овој МСР

1. Овој Меѓународен стандард за ревизија (МСР) се однесува на одговорноста на ревизорот за соодветно комуницирање, на недостатоците на интерната контрола[1] кои ревизорот ги идентификувал во ревизијата на финансиските извештаи со оние кои се задолжени за управување и раководење. Овој МСР не им наметнува дополнителни обврски на ревизорите во однос на стекнувањето на разбирање на интерната контрола, како и на дизајнирањето и изведувањето на тестови на контроли дополнително над оние кои се бараат според МСР 315 и МСР 330.[2] МСР 260[3] воспоставува понатамошни барања и обезбедува упатства во врска со одговорноста на ревизорот да комуницира со оние кои се задолжени за управување во однос на ревизијата.

2. Од ревизорот се бара да обезбеди разбирање за интерната контрола која е релевантна за ревизијата при идентификувањето и проценката на ризиците за материјално погрешно прикажување. [4] При правење на проценката на ризиците, ревизорот ја зема во предвид интерната контрола со цел да ги дизајнира ревизорските постапки кои се соодветни за околностите, но не со цел за изразување на мислење за ефективноста на интерната контрола. Ревизорот може да идентификува недостатоци на интерната контрола не само во текот на процесот на проценката на ризиците туку и во текот на останатите фази од ревизијата. Овој МСР специфицира кои идентификувани недостатоци, се бара ревизорот да ги комуницира со оние кои се задолжени за управување и раководење.

3. Ништо во овој МСР не го спречува ревизорот да ги комуницира со оние кои се задолжени за управување и раководење останатите работи во однос на интерната контрола кои ревизорот ги идентификувал во текот на ревизијата.

### Датум на стапување во сила

4. Овој МСР стапува во сила за ревизиите на финансиските извештаи за периодите кои почнуваат на или по 15 декември 2009 година.

## Цел

5. Целта на ревизорот е соодветно да комуницира со оние кои се задолжени за управување и раководење во врска со недостатоците на интерната контрола кои ревизорот ги идентификувал во текот на ревизијата и кои, според професионалното расудување на ревизорот се од доволна важност за да го заслужат нивното внимание.

## Дефиниции

6. За целите на МСР, следните поими го имаат значењето наведено подолу:

---

[1] МСР 315, "Идентификување и проценка на ризиците од материјално погрешно прикажување преку разбирање на ентитетот и неговото опкружување", точки 4 и 12.

[2] МСР 330, "Одговори на ревизорот на проценетите ризици ".

[3] МСР 260, "Комуницирање со оние кои се задолжени за управувањето".

[4] МСР 315, точка 12. Точките А60-А65 обезбедуваат упатства во врска со контролите кои се релевантни за ревизијата.

КОМУНИКАЦИЈА НА НЕДОСТАТОЦИТЕ НА ИНТЕРНАТА КОНТРОЛА СО ОНИЕ КОИ СЕ ЗАДОЛЖЕНИ ЗА УПРАВУВАЊЕТО И РАКОВОДЕЊЕТО

(а) Недостатоци на интерната контрола – Ова постои кога:

(i) Контролата е дизајнирана, имплементирана или се спроведува на таков начин што таа не е во можност навремено да спречи, или открие и корегира, материјално значајни погрешни прикажувања во финансиските извештаи; или

(ii) Недостасува контролата која е потребна за спречување, откривање и корегирање на материјално погрешни прикажувања во финансиските извештаи

(б) Значајни недостатоци на интерната контрола – Недостаток или комбинација на недостатоци во интерната контрола кои, според професионалното расудување на ревизорот, се од доволна важност за да го заслужат вниманието на оние кои се задолжени за управувањето.

## Барања

7. Ревизорот треба да утврди дали врз основа на извршената ревизорска работа, резвизорот идентификувал еден или повеќе недостатоци на интерната контрола. (Точки А1-А4)

8. Доколку ревизорот идентификувал еден или повеќе недостатоци на интерната контрола, ревизорот треба врз основа на извршената ревизорска работа, да утврди дали, поединечно или во комбинација, тие претставуваат значајни недостатоци. (Точки А5-А11)

9. Ревизорот писмено ќе комуницира со оние кои се задолжени за управување во врска со значајните недостатоци на интерната контрола идентификувани во текот на ревизијата, на редовна основа,. (Точки А12-А18, А27)

10. Ревизорот исто така ќе комуницира со раководството на соодветно ниво на одговорност, на редовна основа: (Точки А19, А27)

(а) На писмено, значајните недостатоци на интерната контрола кои ревизорот ги комуницирал, или има намера да ги комуницира со оние кои се задолжени за управување, освен ако според околностите би било несоодветно да комуницира за тие работи со раководството; и (Точки А14, А20-А21)

(б) Останатите недостатоци на интерната контрола идентификувани во текот на ревизијата кои не биле комуницирани со раководството од други страни и кои според професионалното расудување на ревизорот се од доволна важност за да го заслужат вниманието на раководството. (Точки А22-А26)

11. Ревизорот ќе вклучи во писмената комуникација за значајните недостатоци на интерната контрола:

(а) Опис на недостатоците и објаснување на нивните потенцијални влијанија (Точка А28)

(б) Доволно информации за да им овозможат на оние кои се задолжени за управување и раководење да го разберат контекстот на информацијата. Поконкретно, ревизорот ќе објасни дека: (Точки А29-А30)

(i) Целта на ревизијата била ревизорот да изрази мислење за финансиските извештаи;

(ii) Ревизијата вклучила земање во предвид на интерната контрола која е релевантна за подготовката на финансиските извештаи со цел да се

дизајнираат ревизорски постапки кои се соодветни на околностите, но не со цел да се изрази мислење за ефективноста на интерната контрола; и

(iii) Прашањата за кои се известува се ограничени на оние недостатоци кои ревизорот ги идентификувал во текот на ревизијата и за кои ревизорот заклучил дека се од доволно значење за да се известат оние кои се задолжени за управување.

***

## Примена и друг објаснувачки материјал

**Утврдување дали недостатоците на интерната контрола се идентификувани** (Точка 7)

A1. Во утврдувањето на тоа дали ревизорот идентификувал еден или повеќе недостатоци на интерната контрола, ревизорот може да разговара за релевантните факти и околности на ревизорските наоди со соодветното ниво на раководството. Овој разговор обезбедува можност за ревизорот навремено да го извести раководството за постоење на недостатоци за кои раководството не било свесно претходно. Нивото на раководството со кое е соодветно да се разговара во врска со наодите, е она кое е запознаено со областа на интерната контрола која е засегната и има овластување да превземе корективни активности за сите идентификувани недостатоци на интерната контрола. Во некои околности, може да не биде соодветно ревизорот да разговара за ревизорските наоди директно со раководството, на пример, доколку наодите се однесуваат на интегритетот на раководството или неговата компетентност која е доведена во прашање (Точка А20).

A2. Во разговорот за фактите и околностите од ревизорските наоди со раководството, ревизорот може да стекне други релевантни информации за понатамошно разгледување, како што се:

- Разбирањето на раководството за тековните или претпоставените причини за недостатоците.
- Исклучоците кои произлегуваат од недостатоците кои раководството ги забележало, на пример, погрешното прикажување кое не било спречено со релевантните контроли на информатичките технологии (ИТ).
- Прелиминарните индикации од раководството како одговор на наодите.

*Разгледувања кои се специфични за помалите ентитети*

A3. Додека концептите кои претставуваат основа на контролните активности во помалите ентитети е веројатно да бидат слични со оние на поголемите ентитети, формалноста со која тие функционираат ќе се разликува. Понатаму, помалите ентитети може да утврдат дека одреден тип на контролни активности се непотребни, заради контролите кои се применети од страна на раководството. На пример, единственото овластување на раководството за одобрување на кредитен лимит на потрошувачите и одобрување на значајни набавки може да обезбеди ефективни контроли над значајни сметководствени состојби и трансакции, намалувајќи или отстранувајќи ја потребата од подетални контролни активности.

КОМУНИКАЦИЈА НА НЕДОСТАТОЦИТЕ НА ИНТЕРНАТА КОНТРОЛА СО ОНИЕ КОИ СЕ ЗАДОЛЖЕНИ ЗА УПРАВУВАЊЕТО И РАКОВОДЕЊЕТО

А4. Исто така, помалите ентитети често имаат помал број на вработени што може да го ограничи степенот до кој поделбата на должности е практична да се изведе. Меѓутоа, во помалите сопственичко-раководени ентитети, сопственикот-раководител може да биде во можност да извршува поефективно надгледување отколку во голем ентитет. Ова надгледување од страна на повисоко раководно ниво треба да се усогласи со поголемиот потенцијал на раководството да ги заобиколи контролите.

**Значајни недостатоци на интерната контрола** (Точки 6(б), 8)

А5. Значајноста на недостатокот или комбинација на недостатоците на интерната контрола зависи не само од тоа дали погрешното прикажување навистина се случило, туку исто така и од веројатноста дека погрешното прикажување би можело да се случи и од потенцијалната големина на погрешното прикажување. Според тоа, значајните недостатоци може да постојат дури и ако ревизорот не идентификувал погрешно прикажување во текот на ревизијата.

А6. Примерите на прашања кои ревизорот може да ги земе во предвид при утврдувањето дали некој недостаток или комбинација на недостатоци на интерната контрола сочинуваат значајни недостатоци вклучуваат:

- Веројатноста на недостатоците кои во иднина доведуваат до материјално погрешно прикажување на финансиските извештаи.
- Сомневањето за постоење на загуба или измама на поврзаните средства или обврски.
- Субјективноста и комплексноста во утврдувањето на проценетите износи, како што се сметководствените проценки на објективна вредност.
- Износите во финансиските извештаи кои се изложени на недостатоци.
- Обемот на активностите кои се случиле или кои би можело да се случат во сметководствените салда или класи на трансакции изложени на недостатокот или недостатоците.
- Значајноста на контролите во процесот на финансиско известување; на пример:
    - Генералните контроли за надгледување (како што е надгледувањето од раководството).
    - Контролите врз спречувањето и откривањето на измами.
    - Контролите врз избор и апликација на значајните сметководствени политики.
    - Контролите врз значајни трансакции со поврзани страни.
    - Контролите врз значајни трансакции надвор од редовното работење на ентитетот.
    - Контролите врз процесот на финансико известување на крајот на периодот (како што се контролите за еднократните книговодствени книжења).
- Причините и фрекфенцијата на исклучоците откриени како резултат на недостатоците на контролите.
- Интеракцијата на недостатоците со други недостатоци на интерната контрола.

А7. Индикаторите за значајни недостатоци на интерната контрола вклучуваат, на пример:

КОМУНИКАЦИЈА НА НЕДОСТАТОЦИТЕ НА ИНТЕРНАТА КОНТРОЛА СО ОНИЕ КОИ СЕ ЗАДОЛЖЕНИ ЗА УПРАВУВАЊЕТО И РАКОВОДЕЊЕТО

- Докази за неефективни аспекти на контролното опкружување, како што се:
  - Индикации дека значајни трансакции за кои раководството е финансиски заинтересирано не се соодветно проверени од оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот.
  - Идентификација на измама извршена од страна на раководството, независно дали е материјална или не, а која не е спречена со интерната контрола на ентитетот.
  - Неуспешноста на раководството да ги имплементира соодветните корективни активности за значајните недостатоци кои претходно биле комуницирани.
- Недостаток на процесот за оценување на ризиците во рамки на ентитетот каде што тој процес вообичаено би се очекувало да е воспоставен.
- Доказ за неефективен процес на проценка на ризиците на ентитетот, како што е неуспешноста на раководството да го идентификува ризикот од материјално погрешно прикажување за кој ревизорот би очекувал да биде идентификуван во процесот на оценување на ризиците на ентитетот.
- Доказ за неефективен одговор на идентификуваните значајни ризици (на пример, недостаток на контроли врз ваквите ризици).
- Погрешно прикажување откриено со ревизорските постапки кое не е спречено, или откриено и корегирано од страна на интерната контрола на ентитетот.
- Повторно прикажување на претходно издадените финансиски извештаи за да ја одразат корекцијата на материјалното погрешно прикажување поради грешка или измама.
- Доказ за неможноста на раководството да го надгледува процесот на подготвување на финансиските извештаи.

А8. Контролите може да бидат дизајнирани да функционираат поединечно или во комбинација, за да можат ефективно да спречат, или откријат и корегираат погрешно прикажување.[5] На пример, контролите врз сметките на побарувања од купувачите може да содржат истовремено и автоматски и мануелни контроли дизајнирани да функционираат заедно за да спречат, или откријат и корегираат погрешно прикажување на состојбата на овие сметки. Тој недостаток на интерната контрола сам за себе може да не е доволно значаен за да формира значаен недостаток. Меѓутоа, комбинација на недостатоци кои влијаат врз исто салдо на сметка или обелоденување, релевантно тврдење, или компонента на интерната контрола може да го зголеми ризикот од погрешно прикажување до тој степен од кој што произлегува значителен недостаток.

А9. Законите или регулативата во некои законодавства може да воспостават одредено барање (посебно во ревизијата на ентитети кои котираат на берза) за ревизорот да комуницира со оние кои се задолжени за управување или други релевантни страни (како регулатори) во однос на еден или повеќе специфични видови на недостатоци на интерната контрола кои ревизорот ги идентификувал во текот на ревизијата. Кога законот или регулативата воспоставиле специфични поими и дефиниции за овие видови на недостатоци и бараат ревизорот да ги користи овие поими и дефиниции за целите на комуникацијата, ревизорот ги користи таквите поими и дефиниции при комуникацијата во согласност со законските или регулаторните барања.

[5] МСР 315, точка А66.

КОМУНИКАЦИЈА НА НЕДОСТАТОЦИТЕ НА ИНТЕРНАТА КОНТРОЛА СО ОНИЕ КОИ СЕ ЗАДОЛЖЕНИ ЗА УПРАВУВАЊЕТО И РАКОВОДЕЊЕТО

А10. Кога законодавството има воспоставено специфични поими за видовите на недостатоци на интерната контрола кои треба да се комуницираат но не ги дефинира ваквите поими, може да биде потребно ревизорот да употреби расудување за да утврди кои работи понатаму ќе се комуницираат според законските и регулаторните барања. При тоа, ревизорот може да смета дека е соодветно да ги земе во предвид барањата и насоките на овој МСР. На пример, доколку целта на законските и регулаторните барања, се да се им се стават на внимание на оние кои се одоговорни за управување, одредени прашања за интерната контрола за кои тие треба да бидат свесни, може да биде соодветно да се разгледуваат ваквите прашања како генерално еквивалентни на значајните недостатоци кои се бараат со овој МСР и да се комуницира во однос на тие прашања со оние кои се задолжени за управувуање.

А11. Барањата на овој МСР остануваат применливи независно од тоа што законот или регулативата може да бараат ревизорот да користи специфични поими или дефиниции.

**Комуницирање на недостатоците на интерната контрола**

*Комуникација на значајните недостатоци на интерната контрола со оние кои се задолжени за управување* (Точка 9)

А12. Писменото комуницирање на значајните недостатоци со оние кои се задолжени за управување ја одразува значајноста на овие прашања, и им помага на оние кои се задолжени за управување во исполнувањето на нивните одоговорности за надгледување. МСР 260 воспоставува релевантни аспекти во врска со комуникацијата на оние кои се задолжени за управување кога сите од нив се вклучени во раководењето на ентитетот.[6]

А13. Во утврдувањето кога треба да се издаде писмена комуникација, ревизорот треба да земе во предвид дали добивањето на ваквата комуникација би била важен фактор во овозможувањето на оние кои се задолжени за управување да ги ослободат од нивните одговорности за надгледување. Дополнително, за ентитетите кои котираат на берза во одредени законодавства, оние кои се задолжени за управување може да имаат потреба да добијат писмена комуникација од ревизорот пред датумот на одобрување на финансиксите извештаи со цел да се ослободат од специфични одговорности во врска со интерната контрола за регулаторни или други цели. За другите ентитети, ревизорот може да ја издаде писмената комуникација на некоја подоцнежна дата. Како и да е, во вториот случај, бидејќи писмената комуникација на ревизорот за значајните недостатоци претставува дел од финалното ревизорско досие, писмената комуникација е предмет на главните барања[7] за заобиколување, за ревизорот да го заврши навреме комплетирањето на финалното ревизорско досие. МСР 230 наведува соодветен временски лимит во рамки на кој треба да се комплетира финалнато ревизорско досие, што вообичаено не е повеќе од 60 дена по издавањето на ревизорскиот извештај.[8]

А14. Независно од временскиот распоред на писмената комуникација во однос на значајните недостатоци, ревизорот може да ги комуницира усно при првата можност со раководството и, кога е соодветно, со оние кои се задолжени за управување за да им помогне навремено да превземат корективни активности за намалување на ризиците од погрешно материјално прикажување. Меѓутоа, извршувањето на наведеното, не го ослободува ревизорот од одговорноста писмено да ги комуницира значајните недостатоци, како што бара овој МСР.

---

[6] МСР 260, точка 13.

[7] МСР 230, "Ревизорска документација", точка 14.

[8] МСР 230, точка А21.

## КОМУНИКАЦИЈА НА НЕДОСТАТОЦИТЕ НА ИНТЕРНАТА КОНТРОЛА СО ОНИЕ КОИ СЕ ЗАДОЛЖЕНИ ЗА УПРАВУВАЊЕТО И РАКОВОДЕЊЕТО

А15. Степенот на деталност со кој се комуницираат значајните недостатоци е прашање за кое ревизорот прави професионално расудување во зависност од околностите. Факторите кои ревизорот може да ги земе во предвид во утврдувањето на соодветното ниво на детали за комуникацијата вклучуваат, на пример:

- Природата на ентитетот. На пример, комуникацијата потребна за ентитетите од јавен интерес може да биде различна од онаа на ентитетите кои не се од јавен интерес.
- Големината и комплексноста на ентитетот. На пример, комуникацијата потребна за комплексните ентитети може да биде различна од онаа за ентитети кои работат во едноставни деловни потфати.
- Природата на значајните недостатоци кои ги идентификувал ревизорот.
- Управувачката структура на ентитетот. На пример, повеќе детали може да бидат потребни ако оние кои се задолжени за управување вклучуваат членови кои немаат значајно искуство во индустријата на ентитетот или во областите кои се под влијание.
- Законски или регулаторни барања во врска со комуникацијата за специфични видови на недостатоци на интерната контрола.

А16. Раководството и оние кои се задолжени за управување може веќе да се свесни за значајните недостатоци кои ревизорот ги идентификувал во текот на ревизијата и можеби избрале да не превземаат корективни активности поради трошоци или други причини. Одговорноста за оценката на трошоците и придобивките од имплементација на корективни активности е на раководството и оние кои се задолжени за управување. Соодветно, барањата во точка 9 се применуваат независно од трошоците или другите причини кои раководството и оние кои се задолжени за управување ги сметаат за релевантни во утврдувањето дали за одреден недостаток да превземаат корективни мерки.

А17. Фактот дека ревизорот комуницирал во врска со значајните недостатоци со оние кои се задолжени за управувуање и раководење во претходната ревизија не ја елиминира потребата ревизорот да ја повтори комуникацијата ако сеуште не се превзмени корективни мерки. Доколку претходно комуницираните значајни недостатоци се уште важат, комуникацијата во тековната година може да се повтори описот од претходните комуникации, или едноставно да се повика на претходните комуникации. Ревизорот може да побара од раководството или, кадешто е соодветно, од оние кои се задолжени за управување, објаснување зошто значајните недостатоци не се корегирани. Непревземање на корективни активности, во одсуство на рационално објаснување, може само по себе да претставува значаен недостаток.

Разгледувања специфични за помалите ентитети

А18. Во случај на ревизија на помали ентитети, ревизорот може да комуницира со оние кои се задолжени за управување на помалку структуриран начин отколку во случај на поголеми ентитети.

Комуницирање во врска со недостатоците во интерната контрола и раководењето (Точка 10)

А19. Вообичаено, соодветното ниво на раководството е она кое што има одговорност и овластување да ги процени недостатоците на интерната контрола и да ги превземе потребните корективни активности. За значајните недостатоци, соодветното ниво најчесто е генералниот извршен директор или финансискиот директор (или еквивалент)

КОМУНИКАЦИЈА НА НЕДОСТАТОЦИТЕ НА ИНТЕРНАТА КОНТРОЛА СО ОНИЕ КОИ СЕ ЗАДОЛЖЕНИ ЗА УПРАВУВАЊЕТО И РАКОВОДЕЊЕТО

бидејќи исто така се бара да се комуницира во врска со овие прашања, со оние кои се задолжени за управување. За останатите недостатоци на интерната контрола, соодветното ниво може да биде оперативното раководство со подиректно ангажирање во контролните области кои се засегнати и со овластување да превземат соодветни корективни активности.

Комуникација во врска со значајните недостатоци на интерната контрола со раководството (Точка 10(а))

А20. Одредени идентификувани значајни недостатоци на интерната контрола може да го стават под прашање интегритетот или компетентноста на раководството. На пример, може да постои доказ за измама или намерно неусогласување со законите и регулативата од страна на раководството, или раководството може да покаже неспособност за надгледување на подготовката на адекватни финансиски извештаи со што се зголемува сомневањето во компетентноста на раководството. Затоа, не е соодветно да се комуницира во врска со овие недостатоци директно со раководството.

А21. МСР 250 воспоставува барања и обезбедува насоки за известување на идентификуваните и сомнителните неусогласености со законите и регулативата, вклучувајќи и кога оние кои се задолжени за управување, и самите се инволвирани во тие неусогласености.[9] МСР 240 воспоставува барања и обезбедува насоки во врска со комуникацијата со оние кои се задолжени за управувањето кога ревизорот идентификувал измами или се сомнева во измами кои го вклучуваат раководството. [10]

Комуникација во врска со останати недостатоци на интерната контрола со раководството (Точка 10(б))

А22. Во текот на ревизијата, ревизорот може да идентификува други недостатоци на интерната контрола кои не се значајни недостатоци но може да бидат од доволна важност за да го привлечат вниманието на раководството. Утврдување кои од овие останати недостатоци на интерната контрола го заслужуваат вниманието на раководството е предмет на професионалното расудување според околностите, земајќи ја во предвид веројатноста и потенцијалното влијание на погрешното прикажување кое може да настане во финансиските извештаи како резултат на овие недостатоци.

А23. Комуникацијата во врска со останатите недостатоци на интерната контрола кои го привлекуваат вниманието на раководството не мора да е по писмен пат, туку може да се изврши усно. Кога ревизорот дискутирал во врска со фактите и околностите во однос на ревизорските наоди со раководството, ревизорот може да земе во предвид и усна комуникација за останатите недостатоци која ќе се изврши со раководството во текот на овие дискусии. Соодветно, нема потреба од понатамошна формална комуникација.

А24. Ако ревизорот комуницирал со раководството во врска со недостатоците на интерната контрола кои се разликуваат од значајните недостатоци во претходниот период и раководството избрало да не ги корегира поради трошоците или други причини, ревизорот не треба да ја повторува комуникацијата во тековниот период. Од ревизорот исто така не се бара да ја повторува информацијата за овие недостатоци доколку во врска со истото е комуницирано со раководството од страна на други страни, како што се внатрешните ревизори или регулаторот. Меѓутоа, може да биде соодветно ревизорот да ја повтори комуникацијата на овие останати недостатоци доколку имало промени во раководството, или доколку некои нови информации кои му дошле на внимание на ревизорот и кои го менуваат разбирањето на ревизорот и на

[9] МСР 250, "Разгледување на законите и прописите во ревизијата на финансиските извештаи", точка 22-28.

[10] МСР 240, "Одговорности на ревизорот поврзани со измамата во ревизијата на финансиски извештаи ", точка 41.

раководството во врска со недостатоците. Сепак, неможноста раководството да ги корегира другите недостатоци на интерната контрола кои претходно биле комуницирани може да стане значаен недостаток за кој ќе биде потребно комуницирање со оние кои се задолжени за управувауње. Ова зависи пред се од расудувањето на ревизорот во соодветните околности.

А25. Во одредени околности, оние кои се задолжени за управување може да сакаат да ги дознаат деталите на другите недостатоци на интерната контрола за кои ревизорот комнуицирал со раководството, или накратко да бидат информирани за природата на другите недостатоци. Алтернативно, ревизорот може да смета дека е соодветно да ги информира оние кои се задолжени за управувуање за комуникацијата во врска со другите недостатоци со раководството. Во било кој од овие случаи, ревизорот може како што е соодветно да ги извести усно или писмено оние кои се задолжени за управување.

А26. МСР 260 воспоставува релевантни разгледувања во врска со комуникацијата со оние кои се задолжени за управување кога сите од нив се вклучени во раководење на ентитетот.[11]

*Разгледувања специфични за ентитетите во јавниот сектор* (Точки 9-10)

А27. Ревизорите во јавниот сектор може да имаат дополнителни одговорности да ги комуницираат недостатоците на интерната контрола кои ревизорот ги идентификувал во текот на ревизијата, на начин, на подетално ниво и со страни кои не се предвидени во овој МСР. На пример, може да се комуницира во врска со значајни недостатоци со законодавното тело или друго управувувачко тело. Законот, регулативата или друга власт може исто така да ги обврзат ревизорите во јавниот сектор да известуваат за недостатоците на интерната контрола, независно од значајноста на потенцијалното влијание на тие недостатоци. Понатаму, законодавството може да побара од ревизорот во јавниот сектор да известува за поопширни прашања поврзани со интерната контрола од колку само за недостатоците на интерната контрола за кои се бара да се комуницираат со овој МСР, на пример, контролите поврзани со неусогласеност со законодавните власти, регулаторот, или одредби на договори и спогодби за грантови.

*Содржина на писмената комуникација за значајните недостатоци на интерната контрола* (Точка 11)

А28. Во објаснувањето на потенцијалните влијанија од значајните недостатоци, ревизорот не треба да ги квантификува тие влијанија. За целите на известување каде што тоа е соодветно, значајните недостатоци можат да се групираат заедно. Ревизорот може исто така да вклучи во писмената комуникација, предлози за корективни активности на недостатоците, тековните или предложените одговори од раководството, и извештај за тоа дали ревизорот превземал некакви чекори за потврдување на тоа дали одговорите на раководството се имплементирани или не.

А29. Ревизорот може да смета дека е соодветно да ги вклучи и следните информации како дополнителен контекст на комуникацијата:

- Идикации дека ако ревизорот превземал поекстензивни постапки за интерната контрола, можеби ревизорот ќе идентификувал повеќе недостатоци кои би требало да се известат, или заклучил дека некои од недостатоците за кои известил, фактички не требале да бидат известени.

[11] МСР 260, точка 13.

КОМУНИКАЦИЈА НА НЕДОСТАТОЦИТЕ НА ИНТЕРНАТА КОНТРОЛА СО ОНИЕ КОИ СЕ ЗАДОЛЖЕНИ ЗА УПРАВУВАЊЕТО И РАКОВОДЕЊЕТО

- Индикации дека наведената комуникација е обезбедена за потребите на оние кои се задолжени за управување, и дека можеби не е соодветна за други цели.

A30. Законот или регулативата може да бараат од ревизорот да достави копија од писмената комуникација на ревизорот во врска со значајните недостатоци до соодветните регулаторни тела. Ако ова е случај, писмената комуникација на ревизорот треба да ги идентификува овие регулаторни тела.

# МЕЃУНАРОДЕН СТАНДАРД ЗА РЕВИЗИЈА 300

# ПЛАНИРАЊЕ НА РЕВИЗИЈАТА НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ

(Стапува во сила за ревизиите на финансиските извештаи за периодите кои почнуваат на или по 15 декември 2009 година)

**СОДРЖИНА**


| | Точка |
|---|---|
| **Вовед** | |
| Делокруг на овој МСР | 1 |
| Улога и временски распоред на планирањето | 2 |
| Датум на стапување во сила | 3 |
| **Цел** | 4 |
| **Барања** | |
| Вклученост на клучните членови од тимот на ангажманот | 5 |
| Прелиминарни активности на ангажманот | 6 |
| Активности за планирање | 7-11 |
| Документација | 12 |
| Дополнителни разгледувања во првичниот ревизорски ангажман | 13 |
| **Примена и друг објаснувачки материјал** | |
| Улога и временски распоред на планирањето | А1-А3 |
| Вклученост на клучните членови од тимот на ангажманот | А4 |
| Прелиминарни активности на ангажманот | А5-А7 |
| Активности за планирање | А8-А15 |
| Документација | А16-А19 |
| Дополнителни разгледувања во првичниот ревизорски ангажман | А20 |
| Додаток: Разгледувања при воспоставувањето на севкупната ревизорска стратегија | |

# ПЛАНИРАЊЕ НА РЕВИЗИЈА НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ

Меѓународниот стандард за ревизија (МСР) 300, "Планирање на ревизијата на финансиски извештаи" треба да се чита во врска со МСР 200, "Општи цели на независниот ревизор и извршување на ревизијата согласно со Меѓународните стандарди за ревизија".

## Вовед

### Делокруг на овој МСР

1. Овој Меѓународен стандард за ревизија (МСР) се однесува на одговорноста на ревизорот за планирање на ревизијата на финансиски извештаи. Овој МСР е напишан во контекст на повторливи ревизии. Дополнителните разгледувања во првичното ангажирање на ревизорот се поодделно определени.

### Улога и временски распоред на планирањето

2. Планирањето на ревизијата вклучува воспоставување на севкупна ревизорска стратегија за ангажирање и развој на план за ревизија. Соодветното планирање придонесува во ревизијата на финансиските извештаи на неколку начини, вклучувајќи ги следните: (Точки А1-А3)

- Му помага на ревизорот да посвети соодветно внимание на значајните области на ревизијата.
- Му помага на ревизорот навремено да ги идентификува и разреши потенцијалните проблеми.
- Му помага на ревизорот соодветно да го организира и да го раководи ревизорскиот ангажман со цел тој да се изврши на ефективен и ефикасен начин.
- Му помага на ревизорот во изборот на членови на тимот со соодветно ниво на способности и компетентност за да одговорат на предвидените ризици, и во соодветно задавање на работни задачи на членовите на тимот.
- Го олеснува насочувањето и надгледувањето на членовите од тимот и прегледот на нивната работа.
- Помага, каде што е применливо, во координација на работата извршена од ревизорите на компонентата и експертите.

### Датум на стапување во сила

3. Овој МСР стапува во сила за ревизиите на финансиските извештаи за периодите кои почнуваат на или по 15 декември 2009 година.

## Цел

4. Целта на ревизорот е да ја планира ревизијата за да може истата да биде извршена на ефективен начин.

## Барања

### Вклученост на клучните членови од тимот на ангажманот

5. Партнерот на ангажманот и останатите клучни членови од тимот на ангажманот ќе бидат инволвирани во планирање на ревизијата, вклучувајќи го планирањето и учеството во дискусијата помеѓу останатите членови од тимот на ангажманот. (Точка А4)

ПЛАНИРАЊЕ НА РЕВИЗИЈА НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ

**Прелиминарни активности на ангажманот**

6. Ревизорот ќе ги превземе следните активности на почетокот на тековниот ревизорски ангажман:

(а) Извршување на постапки според МСР 220 во врска со продолжување на соработката со клиентот и специфичните ревизорски ангажмани; [1]

(б) Оценување на услогласеноста со релевантните етички барања, вклучувајќи ја независноста, согласно МСР 220; [2] и

(в) Воспоставување на разбирање на условите на ангажманот, според барањата на МСР 210. [3] (Точки А5-А7)

**Активности на планирање**

7. Ревизорот ќе воспостави севкупна ревизорска стратегија со која ќе го определи делокругот, временскиот распоред и насоката на ревизијата, што ќе претставува водич за развивање на планот за ревизија.

8. Во воспоставувањето на севкупната ревизорска стратегија, ревизорот ќе ги:

(а) Идентификува карактеристиките на ангажманот коишто го дефинираат неговиот делокруг;

(б) Воспостави целите за известување на ангажманот за планирање на временскиот распоред на ревизијата и природата на потребната комуникација;

(в) Земе во предвид факторите кои, според професионалното расудување на ревизорот, се значајни во насочување на напорите на тимот на ангажманот;

(г) Земе во предвид резултатите од прелиминарните активности на ангажманот, и каде што е применливо, дали знаењето кое е стекнато со други ангажамни извршени од партнерот на ангажманот е релевантно за ентитетот; и

(д) Определи природата, временскиот распоред и обемот на ресурсите кои се потребни за извршување на ангажманот. (Точки А8-А11)

9. Ревизорот ќе развие план за ревизија кој ќе вклучува опис на:

(а) Природата, временскиот распоред и опсегот на планираните постапки за оценка на ризикот, како што е определно со МСР 315. [4]

(б) Природата, временскиот распоред и опсегот на планираните понатамошни ревизорски постапки на ниво на тврдења, како што е определно со МСР 330. [5]

(в) Останати планирани ревизорски постапки кои треба да се извршат со цел ангажманот да биде во согласност со МСР. (Точка А12)

10. Ревизорот ќе ја ажурира и промени севкупната ревизорска стратегија и планот за ревизија соодветно со текот на ревизијата. (Точка А13)

---

[1] МСР 220 "Контрола на квалитет за ревизијата на финансиски извештаи", точки 12-13

[2] МСР 220, точки 9-11

[3] МСР 210, "Договарање на условите на ревизорскиот ангажмани", точки 9-13

[4] МСР 315, "Идентификување и проценка на ризиците од материјално погрешно прикажување преку разбирање на ентитетот и неговото опкружување"

[5] МСР 330, "Одговори на ревизорот на проценетите ризици"

ПЛАНИРАЊЕ НА РЕВИЗИЈА НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ

11. Ревизорот ќе ја планира природата, временскиот распоред и делокругот на насочувањето и надгледувањето на членовите од тимот на ангажманот и прегледот на нивната работа. (Точки А14-А15)

**Документација**

12. Ревизорот ќе ги вклучи во ревизорската документација: [6]

(а) Севкупната ревизорска стратегија;

(б) Планот за ревизија; и

(в) Одредени значајни промени направени во текот на ревизорскиот ангажман во однос на севкупната ревизорска стратегија или планот за ревизија, и причините за овие промени. (Точки А16-А19)

**Дополнителни разгледувања на првичниот ревизорски ангажман**

13. Ревизорот ќе ги превземе следните активности пред почеток на првичната ревизија:

(а) Извршување на постапки предвидени со МСР 220 во врска со прифаќање на соработката со клиентот и специфичните ревизорски ангажмани; [7] и

(б) Комуницирање со претходните ревизори, кадешто има промена на ревизорите, во согласност со релевантните етички барања. (Точка А20)

***

## Примена и друг објаснувачки материјал

**Природата и временскиот распоред на планирањето** (Точка 2)

А1. Природата и опсегот на активностите за планирање ќе се разликуваат во согласност со големината и сложеноста на ентитетот, претходното искуство на клучните членови на тимот на ангажманот во ангажмани извршени за ентитетот и промена на условите во текот на ревизорскиот ангажман.

А2. Планирањето не е изолирана фаза на ревизијата, туку повеќе е континуиран и интерактивен процес кој често започнува во краток временски период после (или поврзано со) завршувањето на претходната ревизија и продолжува до завршување на тековниот ревизорски ангажман. Планирањето, сепак, го зема во предвид времетраењето на одредени активности и ревизорски постапки кои треба да бидат завршени пред започнувањето на понатамошни ревизорски постапки. На пример, планирањето вклучува потреба пред ревизорот да изврши идентификација и проценка на ризиците од материјално погрешно прикажување, да се земат во предвид прашања како што се:

- Аналитичките постапки да се применат како постапки за оценка на ризикот.
- Обезбедување на генерално разбирање на правната и регулативната рамка применлива за ентитетот и како ентитетот се усогласува со рамката.
- Определување на материјалноста.

---

[6] МСР 230, "Ревизорска документација", точки 8-11 и точка А6.

[7] МСР 220, точки 12-13.

- Вклучување на експерти.
- Извршување на останати постапки за проценка на ризиците.

А3. Ревизорот може да одлучи да ги дискутира елементите на планирањето со раководството на ентитетот за да помогне во извршувањето и раководењето со ревизорскиот ангажман (на пример, да координира некои од планираните ревизорски постапки со работата на персоналот во ентитетот). Иако овие дискусии се случуваат често, севкупната ревизорска стратегија останува обврска на ревизорот. Кога се дискутираат прашањата кои се вклучени во севкупната ревизорска стратегија или ревизорскиот план, потребно е да се посвети внимание со цел да не се загрози ефективноста на ревизијата. На пример, дискусиите за природата и временскиот распоред на деталните ревизорски постапки со раководството може да ја загрози ефективноста на ревизијата правејќи ги овие постапки премногу предвидливи.

**Вклучување на клучните членови од тимот на ангажманот** (Точка 5)

А4. Вклучувањето на партнерот на ангажманот и останатите клучни членови од тимот на ангажманот во планирањето на ревизијата и со користење на нивното искуство и поголемо познавање, се зголемува ефективноста и ефикасноста на процесот на планирање. [8]

**Прелиминарни активности за ангажманот** (Точка 6)

А5. Извршувањето на прелиминарните активности за ангажманот специфицирани во точка 6 на почетокот на тековниот ревизорски ангажман му помага на ревизорот во идентификување и проценка на настаните или условите кои можат негативно да влијаат врз ревизорската способност да го планира и изврши ревизорскиот ангажман.

А6. Извршувањето на овие прелиминарни активности на ангажманот му овозможуваат на ревизорот да го планира ревизорскиот ангажман за кој, на пример:

- Ревизорот ја одржува потребната независност и способноста да го изврши ангажманот.
- Не постојат проблеми со независноста на раководството кои можат да влијаат врз желбата на ревизорот да продолжи со ангажманот.
- Не постојат недоразбирања со клиентот во врска со условите на ангажманот.

А7. Ревизорските разгледувања на континуитетот со клиентот и релевантните етички барања, вклучувајќи ја и независноста, се појавуваат низ ревизорскиот ангажман како што се појавуваат промени на постоечките услови. Извршувањето на првичните постапки во врска со продолжување на соработката со клиентот и оценка на релевантните етички барања (вклучувајќи ја и независноста) на почетокот на тековниот ревизорски ангажман значи дека тие се завршени пред извршувањето на други значајни активности за тековниот ревизорски ангажман. За континуираните ревизорски ангажмани, овие иницијални постапки се случуваат кратко по (или во врска со) завршување на претходната ревизија.

**Активности за планирање**

[8] МСР 315, точка 10, воспоставува барања и обезбедува насоки за дискусија со тимот на ангажманот за сомневањата за материјално погрешно прикажување на финансиските извештаи на ентитетот. МСР 240, "Ревизорските одговорности во однос на измамата во ревизијата на финансиски извештаи", точка 15, обезбедува насоки за значајноста во текот на дискусијата за сомневањата за материјално погрешно прикажување на финансиските извештаи на ентитетот поради измами.

ПЛАНИРАЊЕ НА РЕВИЗИЈА НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ

*Севкупна ревизорска стратегија (Точки 7-8)*

А8. Процесот на воспоставување на севкупната ревизорска стратегија му помага на ревизорот да определи, како дел од процесот на завршување на постапките за оценка на ризиците од ревизорот, прашања како што се:

- Ресурсите кои треба да се ангажираат за специфичните ревизорски области, како што се користењето на членови во тимот кои имаат приближно искуство за високо ризичните области или вклучување на експерти за комплексните прашања;
- Обемот на ресурси кои треба да се алоцираат за специфичните ревизорски области, какошто е бројот на членови во тимот кои се ангажирани да го набљудуваат пописот на залихите на материјалните локации, опсегот на прегледот на работата на другите ревизори во случај на групни ревизии, или буџетот на часови на ревизија кој треба да се алоцира на високо ризичните области;
- Кога треба да бидат ангажирани овие ресурси, независно дали станува збор за ревизија на меѓупериодски финансики информации или ревизија на клучните датуми на временски пресек; и
- Како овие ресурси се управувани, насочени и надгледувани, кога се очекува да се одржат состаноците за информирање на тимот, кога ќе се изврши прегледувањето од страна на ангажираниот партнер и менаџерот (на пример, на терен или надвор од теренот), и дали да се изврши проверка на контролата на квалитет на ангажманот.

А9. Додатокот дава преглед на примери за разгледувања во воспоставувањето на севкупната ревизорска стратегија.

А10. Кога севкупната ревизорска стратегија е воспоставена, планот за ревизија може да се развие за да ги адресира различните прашања идентификувани во севкупната ревизорска стратегија, земајќи ја во предвид потребата да се остварат ревизорските цели преку ефикасно користење на ревизорските ресурси. Воспоставувањето на севкупната ревизорска стратегија и детален план за ревизија не се секогаш раздвоени или последователни процеси, но се тесно поврзани бидејќи промените во еден од нив може да резултираат со соодветни промени во другиот.

Разгледувања специфични за помалите ентитети

А11. Во ревизијата на помалите ентитети, целата ревизија може да биде завршена од многу мал ревизорски тим. Многу ревизии на мали ентитети вклучуваат партнер на ангажманот (кој може да биде единствен учесник) кој работи со еден член од тимот на ангажманот (или без ниту еден член на тимот на ангажманот). Со помали тимови, координацијата и комуникацијата помеѓу членовите на тимот е полесна. Воспоставувањето на севкупната ревизорска стратегија за ревизија на мал ентитет не е сложена активност ниту постапка која бара многу време за нејзино извршување; и се разликува во зависност од големината на ентитетот, сложеноста на ентитетот и големината на тимот на ангажманот. На пример, краток меморандум подготвен по завршувањето на претходната ревизија, кој се заснова на преглед на работните документи и истакнување на наодите идентификувани во текот на завршената ревизија, ажуриран во тековниот период врз основа на дискусиите со сопственикот-раководител, ќе послужи како документирана ревизорска стратегија за тековниот ревизорски ангажман ако ги покрива прашањата наведени во точка 8.

*План за ревизија* (Точка 9)

ПЛАНИРАЊЕ НА РЕВИЗИЈА НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ

A12. Планот за ревизија е подетален од севкупната ревизорска стратегија бидејќи ја вклучува природата, временскиот распоред и обемот на ревизорските постапки кои трба да се извршат од членовите на тимот на ангажманот. Планирањето на овие ревизорски постапки се одвива низ одвивањето на текот на ревизијата како што се развива планот за ревизија на ангажманот. На пример, планирањето на постапките за оценка на ризиците се извршува порано во текот на процесот на ревизија. Сепак, планирањето на природата, временскиот распоред и обемот на специфичните понатамошни ревизорски постапки зависи од резултатот на овие постапки за оценка на ризиците. Како дополнување, ревизорот може да започне со извршување на понатамошните ревизорски постапки за одредени класи на трансакции, салда на сметки и обелоденувања пред планирањето на понатамошните ревизорски постапки.

*Промени на одлуките во однос на планирањето во текот на ревизијата* (Точка 10)

A13. Како резултат на неочекувани настани, промени на условите, или ревизорските докази добиени од резултатите на ревизорските постапки, ревизорот може треба да ја модифицира севкупната ревизорска стратегија и планот за ревизија и понатаму ќе влијае на планираната природа, временски распоред и обемот на понатамошните ревизорски постапки, врз основа на ревидираните аспекти на оценетите ризици. Ова може да биде случај кога информациите кои доаѓаат до внимание на ревизорот значајно се разликуваат од информациите кои биле на располагање во моментот кога ревизорот ги планирал ревизорските постапки. На пример, ревизорскиот доказ добиен преку извршување на суштински постапки може да е во конфликт со ревизорскиот доказ добиен преку тестот на контроли.

*Насочување, надгледување и проверка* (Точка 11)

A14. Природата, временскиот распоред и делокругот на насочувањето и надгледувањето на членовите од тимот на ангажманот и проверката на нивната работа варира во зависност од многу фактори, кои вклучуваат:

- Големина и комплексност на ентитетот.
- Област на ревизија.
- Оценетите ризици од материјално погрешно прикажување (на пример, зголемувањето на оценетиот ризик од материјално погрешно прикажување на одредена област на ревизија вообичаено бара соодветно зголемување на обемот и времето за насочување и надгледување на членовите од тимот на ангажманот, и подетална проверка на нивната работа).
- Способноста и комптентноста на поединечите членови на тимот кои ја извршуваат ревизорската работа.

МСР 220 содржи понатамошни упатства за насочување, надгледување и проверка на ревизорската работа. [9]

Разгледувања специфични за помалите ентитети

A15. Ако ревизијата се извршува комплетно од страна на партнерот на ангажманот, не произлегуваат прашања за насочување и надгледување на членовите од тимот на ангажманот и проверка на нивната работа. Во овие случаи, партнерот на ангажманот, кој лично ги извршил сите аспекти на работата, ќе биде свесен за сите материјални прашања. Формирањето на објективен пристап за соодветноста на расудувањето извршено во поглед на ревизијата може да претставува практичен проблем кога истото лице исто така ја извршува целата ревизија. Ако се вклучени особено сложени или

[9] МСР 220, точки 15-17.

невообичаени прашања, и ревизијата е изведена од еден практичар, може да биде пожелно да се направи консултација со друг соодветно искусен ревизор или со професионално ревизорско тело.

Документација (Точка 12)

А16. Документацијата за севкупната ревизорска стратегија е доказ за клучните одлуки кои се сметаат за потребни за соодветно планирање на ревизијата и за комуницирање на значајните прашања со тимот на ангажманот. На пример, ревизорот може да ја сумаризира севкупната ревизорска стратегија во форма на меморандум кој ги содржи клучните одлуки во врска со целокупниот делокруг, временски распоред и извршување на ревизијата.

А17. Документацијата за планот на ревизија е доказ за планираната природа, временски распоред и опсег на постапките за проценка на ризикот и понатамошните ревизорски постапки на ниво на тврдења како одговор на проценетите ризици. Таа исто така служи како доказ за соодветно планирање на ревизорските постапки кој може да биде прегледан и одобрен пред неговото извршување. Ревизорот може да користи стандардна ревизорска програма или листа за проверка на извршените постапки за завршување на ревизијата, подготвена според потребите на ревизијата со цел да ги изрази специфичните услови на ангажманот.

А18. Доказ за значајните промени на севкупната ревизорска стратегија и ревизорскиот план и соодветните промени на планираната природа, временски распоред и делокруг на ревизорските постапки, објаснува зошто се извршени значајни промени, и конечното усвојување на севкупната стратегија и ревизорски план за ревизијата. Исто така го изразува соодветниот одговор на значајните промени кои се појавиле во текот на ревизијата.

*Разгледувања специфични за помалите ентитети*

А19. Како што е дискутирано во точка А11, соодветен, краток меморандум може да послужи за документирање на стратегијата за ревизија на помалите ентитети. За планот на ревизија, стандарден ревизорски план или листа за проверка (Точка А17) кој се изготвува врз основа на предвидувањата за неколку релевантни контролни активности, како што најчесто е случај кај помали ентитети, може да се користи ако се изготвени во согласност со условите на ангажманот, вклучувајќи ја проценката на ризикот од страна на ревизорот.

**Дополнителни разгледувања на иницијалниот ревизорски ангажман** (Точка 13)

А20. Намената и целите на планирањето на ревизијата се исти независно дали станува збор за првична или повторлива ревизија. Сепак, за првичната ревизија, ревизорот треба да ги прошири активностите за планирање бидејќи ревизорот нема обично претходно искуство во ентитетот како што е случај во повторливата ревизија. За првичниот ревизорски ангажман, треба да се земат во предвид дополнителните прашања од страна на ревизорот во воспоставувањето на севкупната ревизорска стратегија и планот за ревизија, што го вклучува следното:

- Освен ако не е забрането со закон или регулатива, треба да се направат одредени аранжмани со претходниот ревизор, на пример, да се проверат работните документи на претходниот ревизор.
- Сите значајните прашања (вклучувајќи ја примената на сметководните принципи или ревизорски стандарди и стандарди за известување) кои се разговарани со раководството во врска со правењето на првичниот избор на ревизорот за ревизор

на ентитетот, комуникацијата на овие аспекти со оние кои се задолжени за управување и како овие работи влијаат врз севкупната ревизорска стратегија и планот за ревизија.

- Ревизорските постапки кои се потребни за да се добие доволен соодветен ревизорски доказ во врска со почетните состојби. [10]
- Други постапки кои се бараат од воспоставениот систем за контрола на квалитет на фирмата за првичниот ревизорски ангажман (на пример, системот на фирмата за контрола на квалитет може да бара вклучување на уште еден партнер или лице на сениорска позиција да ја прегледа севкупната ревизорска стратегија пред започнување на значајна ревизорска процедура или да го прегледа извештајот пред негово издавање).

**Додаток**
(Точка 7-8, А8-А11)

## Разгледувања при воспоставување на севкупната ревизорска стратегија

Овој додаток обезбедува примери за прашања кои ревизорот треба да ги земе во предвид при воспоставувањето на севкупна ревизорска стратегија. Многу од овие прашања исто така ќе влијаат врз деталниот план на ревизија. Дадените примерите покриваат широк спектар на прашања кои се применливи за многу ангажмани. Додека некои од овие прашања прикажани подолу може да се бараат со други МСР, не сите прашања се релевантни за секој ревизорски ангажман и листата не е комплетна.

**Карактеристики на ангажманот**

- Рамката за финансиско известување врз основа на која се подготвени финансиските информации кои се предмет на ревизија, вклучувајќи ја секоја потреба од усогласување со друга рамка за финансиско известување.
- Специфични барања за известување во дадена индустрија како што се извештаи кои се бараат од соодветните регулатори во индустријата.
- Очекуваното покривање од страна на ревизијата, вклучувајќи број и локација на компоненти кои треба да бидат вклучени.
- Природата на контролните врски помеѓу матичното друштво и неговите компоненти кои определуваат како ќе биде консолидирана групата.
- Степенот до кој компонентите се ревидирани од страна на друг ревизор.
- Природата на деловните сегменти кои треба да се ревидираат, вклучувајќи ја потребата од специјализирано знаење.
- Валута за известување која ќе се користи, вклучувајќи ја потребата за преведување на валутите за ревидираните финансиски информации.
- Потребата од законска ревизија на самостојните финансиските извештаи во дополнување на ревизијата за консолидирани цели.

[10] МСР 510, "Првични ревизорски ангажмани – Почетни салда".

ПЛАНИРАЊЕ НА РЕВИЗИЈА НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ

- Расположливоста на работата на интерните ревизори и степенот на потенцијалното потпирање врз нивното работење од страна на ревизорот.
- Користењето на услужни организации од страна на ентитетот и како ревизорот ќе добие докази во врска со дизајнот на функционирањето на контролите кои се извршени од нив.
- Очекуваната употреба на ревизорски докази добиени од претходните ревизии, на пример, ревизорски докази поврзани со постапките за оценка на ризиците и тестот на контроли.
- Влијанието на информатичката технологија во ревизорските постапки, вклучувајќи ја расположливоста на податоци и очекуваната употреба на ревизорски техники подржани од компјутери.
- Координацијата на очекуваното покривање и временскиот распоред на ревизорската работа со проверки на меѓупериодиски финансиски информации и ефектот врз ревизијата од добиените информации од таквата проверка.
- Расположливоста на персоналот и информациите од клинетот.

**Известување за целите, временскиот распоред на ревизијата, и природата на комуникацијата**

- Временскиот распоред за известување на ентитетот, во меѓупериодиската и финалната фаза.
- Организација на состаноците со раководството и со оние кои се задолжени за управување за дискутирање на природата, временскиот распоред и обемот на ревизорската работа.
- Дискутирање со раководството и оние кои се задолжени за управување во врска со очекуваниот вид и временски распоред на извештаите кои треба да се издадат и другата комуникација, писмена и усна, вклучувајќи го извештајот на ревизорот, писмото до раководството и комуникацијата со оние кои се задолжени за управување.
- Дискусија со раководството во врска со очекуваните комуникации за статусот на ревизорската работа во текот на ангажманот.
- Комуникација со ревизорите на компонентите во врска со очекуваниот тип и временски распоред на извештаите кои треба да се издадат и другата комуникација во врска со ревизијата на компонентите.
- Очекуваната природа и временскиот распоред на комуникацијата помеѓу членовите на тимот на ангажманот, вклучувајќи ја природата и временскиот распоред на состаноците со тимот и временскиот распоред за проверка на извршената работа.
- Дали постојат други очекувани комуникации со трети страни, вклучувајќи ги законските и договорните одговорности за известување кои произлегуваат од ревизијата.

**Значајни фактори, прелиминарни активности за ангажирање и знаење добиено од други ангажмани**

- Определување на материјалноста во согласност со МСР 320[11] и каде што е применливо:

[11] МСР 320 "Материјалност во планирање и извршување на ревизијата".

- Определување на материјалноста на компонетите и комуникација со ревизорот на компонентата во согласност со МСР 600. [12]
- Прелиминарна идентификација на значајните компоненти и материјални класи на трансакции, салда на сметки и обелоденувања.

- Прелиминарна идентификација на областите каде што постои повисок ризик од материјално погрешно прикажување.
- Влијанието на оценетите ризици од материјално погрешно прикажување на ниво на финансиски извештаи врз насочувањето, надгледувањето и проверката.
- Начинот на кој ревизорот им ги нагласува на членовите од тимот на ангажманот потребите за одржување на испитувачки ум и практикување на професионален скептицизам во собирањето и оценувањето на ревизорските докази.
- Резултатите од претходните ревизии кои вклучуваат оценување на оперативната ефективност на интерните контроли, вклучувајќи ја природата на идентификуваните недостатоци и активности кои ги адресираат.
- Дискусијата за прашањата кои влијаат врз ревизијата со персоналот на фирмата кој е одговорен за извршување на останати услуги за ентитетот.
- Доказ за обврзаноста на раководството да дизајнира, имплементира и одржува солиден систем на интерни контроли, вклучувајќи доказ за соодветна документираност на интерните контоли.
- Обем на трансакции, кои определуваат дали е повеќе ефективно за ревизорот да се потпре на интерните контроли.
- Значењето на поврзаните интерни контроли воспоставени во ентитетот за успешно функционирање на деловните активности.
- Значајниот развој на деловните активности кои влијаат врз ентитетот вклучувајќи ги промените во информатичката технилогија и деловните процеси, промените во клучното раководство и набавките, спојувањата и повлекувањата на вложувањата.
- Значајниот развој на индустријата како што се промени во регулативата во индустријата и новите барања за известување.
- Значајните промени на рамката за финансиско известување, како што се промени на сметководствените стандарди.
- Други значајни развивања, како што се промени на законското окружување кое влијае врз ентитетот.

**Природата, временскиот распоред и опсегот на ресурсите**

- Изборот на тимот на ангажманот (што вклучува, кога е потребно, проверувач за контрола на квалитетот на ангажманот) и распоредувањето на ревизорската работа на членовите од тимот, вклучувајќи ги задачите на членовите од тимот со соодветно искуство на области кои се со поголем ризик од материјално погрешно прикажување.
- Буџетирање на ангажманот, вклучувајќи аспекти за соодветен износ на дополнително време за областите кои се со поголем ризик од материјално погрешно прикажување.

[12] МСР 600, "Посебни разгледувања – ревизии на финансиски извештаи на групација (вклучувајќи ја и работата на ревизорот на компонента)", точки 21-23 и 40(в).

# ПЛАНИРАЊЕ НА РЕВИЗИЈА НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ

# МЕЃУНАРОДЕН СТАНДАРД ЗА РЕВИЗИЈА 315

# ИДЕНТИФИКУВАЊЕ И ПРОЦЕНКА НА РИЗИЦИТЕ ОД МАТЕРИЈАЛНО ПОГРЕШНО ПРИКАЖУВАЊЕ ПРЕКУ РАЗБИРАЊЕ НА ЕНТИТЕТОТ И НЕГОВОТО ОПКРУЖУВАЊЕ

(Стапува во сила за ревизиите на финансиски извештаи за периодите кои започнуваат на или по 15 декември 2009 година)

**СОДРЖИНА**


| | Точка |
|---|---|
| **Вовед** | |
| Делокруг на овој МСР | 1 |
| Датум на стапување во сила | 2 |
| **Цел** | 3 |
| **Дефиниции** | 4 |
| **Барања** | |
| Постапки за проценка на ризиците и поврзани активности | 5-10 |
| Потребно разбирање на ентитетот и неговото опкружување, вклучувајќи ги и интерните контроли на ентитетот | 11-24 |
| Идентификување и проценка на ризиците од материјално погрешно прикажување | 25-31 |
| Документација | 32 |
| **Примена и друг објаснувачки материјал** | |
| Постапки за проценка на ризиците и поврзани активности | A1–A16 |
| Потребно разбирање за ентитетот и неговото опкружување, вклучувајќи ги и интерните контроли на ентитетот | A17–A104 |
| Идентификување и проценка на ризиците од материјално погрешно прикажување | A105–A130 |
| Документација | A131-A134 |
| Додаток 1: Компоненти на интерните контроли | |
| Додаток 2: Услови и настани кои можат да укажат на ризик од материјално погрешно прикажување | |

# ИДЕНТИФИКУВАЊЕ И ПРОЦЕНКА НА РИЗИКОТ ОД МАТЕРИЈАЛНО ПОГРЕШНО ПРИКАЖУВАЊЕ ПРЕКУ РАЗБИРАЊЕ НА КЛИЕНТОТ И НЕГОВОТО ОПКРУЖУВАЊЕ

# ИДЕНТИФИКУВАЊЕ И ПРОЦЕНКА НА РИЗИКОТ ОД МАТЕРИЈАЛНО ПОГРЕШНО ПРИКАЖУВАЊЕ ПРЕКУ РАЗБИРАЊЕ НА КЛИЕНТОТ И НЕГОВОТО ОПКРУЖУВАЊЕ

Меѓународниот стандард за ревизија (МСР) 315, "Идентификување и проценка на ризиците од материјално погрешно прикажување преку разбирање на ентитетот и неговото опкружување " треба да се чита во врска со МСР 200, "Општи цели на независниот ревизор и извршувањето на ревизијата согласно со Меѓународните стандарди за ревизија".

# ИДЕНТИФИКУВАЊЕ И ПРОЦЕНКА НА РИЗИКОТ ОД МАТЕРИЈАЛНО ПОГРЕШНО ПРИКАЖУВАЊЕ ПРЕКУ РАЗБИРАЊЕ НА КЛИЕНТОТ И НЕГОВОТО ОПКРУЖУВАЊЕ

## Вовед

### Делокруг на овој МСР

1. Овој Меѓународен стандард за ревизија (МСР) се однесува на одговорноста на ревизорот да ги идентифкува и оцени ризиците од материјално погрешно прикажување во финансиските извештаи, преку разбирање на ентитетот и неговото опкружување, како и преку разбирање на интерните контроли на ентитетот.

### Датум на стапување во сила

2. Овој МСР стапува во сила за ревизиите на финансиските извештаи, за периодите кои започнуваат на или по 15 декември 2009 година.

## Цел

3. Целта на ревизорот е да ги идентификува и процени ризиците од материјално погрешно прикажување, без разлика дали се произлезени како резултат на измами или грешки, на ниво на финансиски извештаи и на ниво на тврдења, преку разбирање на ентитетот и неговото опкружување, вклучувајќи ги и неговите интерни контроли, и според тоа обезбедување на основа за дизајнирање и имплементирање на активности како резултат на одговор на проценетите ризици од материјално погрешно прикажување.

## Дефиниции

4. За целите на МСР, следните поими го имаат значењето дадено подолу:

(а) Тврдења – Изјавите на раководството, експлицитни или поинакви, кои се вклучени во финансиските извештаи, се користат од страна на ревизорот за да ги земе во предвид различните видови на потенцијални погрешни прикажувања кои може да настанат.

(б) Деловен ризик – Ризик кој произлегува од значајни услови, настани, околности, дејствија или непревземање на дејствија кои можат да влијаат неповолно на способноста на ентитетот да ги постигне своите цели и да ги изврши своите стратегии, или пак произлегува од поставувањето на несоодветни цели и стратегии.

(в) Интерна контрола – Процес кој е дизајниран, имплементиран и одржуван од оние кои се задолжени за управување со фирмата, од раководството или други вработени, со цел да се овозможи разумно уверување во однос на постигнување на целите на ентитетот во однос на веродостојноста на финансиското известување, ефикасноста и ефективноста на активностите, и усогласување со применливите закони и останатата регулатива. Поимот "контрола" се однесува на било кој аспект на една или повеќе компоненти на интерната контрола.

(г) Постапки на проценка на ризикот – Ревизорски постапки кои се извршуваат со цел да се стекне разбирање за ентитетот и неговото опкружување, вклучувајќи ја и неговата интерна контрола, за да ги идентификува и оцени ризиците од материјално погрешно прикажување било да се резултат на измама или грешка на ниво на финансиски извештаи и на ниво на тврдења.

(д) Значаен ризик – Идентификуван и проценет ризик од погрешно материјално прикажување кој според расудувањето на ревизорот бара посебно разгледување од страна на ревизорот.

# ИДЕНТИФИКУВАЊЕ И ПРОЦЕНКА НА РИЗИКОТ ОД МАТЕРИЈАЛНО ПОГРЕШНО ПРИКАЖУВАЊЕ ПРЕКУ РАЗБИРАЊЕ НА КЛИЕНТОТ И НЕГОВОТО ОПКРУЖУВАЊЕ

## Барања

### Постапки за проценка на ризиците и поврзани активности

5. Ревизорот треба да изврши проценка на ризиците со цел да обезбеди основа за идентификување и проценка на ризиците од материјално погрешно прикажување на ниво на финансиски извештаи и на ниво на тврдења. Постапките за проценка на ризиците, сами по себе, не претставува доволен ревизорски доказ на кој може да се заснова ревизорското мислење. (Види точки А1 – А5).

6. Постапките за проценка на ризиците ги вклучуваат следниве активности:

(а) Распрашување на раководството и останатите вработени во рамки на ентитетот, кои според расудувањето на ревизорот можат да имаат информации кои би можеле да му помогнат за идентификување на ризиците од материјално погрешно прикажување поради измама или грешка (Види точка А6).

(б) Аналитички постапки (Види точки А7 – А10)

(в) Набљудување и испитување (Види точка А11).

7. Ревизорот треба да разгледа дали информациите кои се стекнати во постапките за прафаќање на клиентот односно продолжување на соработката со клиентот, се релевантни за идентификување на ризиците од материјално погрешно прикажување.

8. Доколку партнерот на ангажманот извршувал и други ангажмани за ентитетот, во тој случај партнерот на ангажманот треба да разгледа дали стекнатите информации се релевантни за идентификување на ризиците од материјално погрешно прикажување.

9. Во случај кога ревизорот има намера да користи информации кои се стекнати од неговото претходно искуство со ентитетот или од ревизорски постапки кои се извршени во претходните ревизии, тој треба да утврди дали во периодот по последната ревизија се настанати промени кои можат да влијаат на нивната релевантност за тековната ревизија. (Види точки А14 – А16).

10. Партнерот на ангажманот и останатите клучни членови на тимот треба да ја дискутираат подложноста на финанисиските извештаи на ентитетот на ризик од материјално погрешно прикажување во примената на применливата рамка за финансиското известување, согласно околностите и фактичката состојба на ентитетот. Партнерот на ангажманот треба да утврди кои прашања треба да се комуницираат со останатите членови на тимот на ангажманот, кои не учествувале во дискусијата. (Види точки А14 – А16).

### Потребно разбирање за ентитетот и неговото опкружување, вклучувајќи ги и интерните контроли на ентитетот

*Ентитетот и неговото опкружување*

11. Ревизорот треба да стекне разбирање за следново:

# ИДЕНТИФИКУВАЊЕ И ПРОЦЕНКА НА РИЗИКОТ ОД МАТЕРИЈАЛНО ПОГРЕШНО ПРИКАЖУВАЊЕ ПРЕКУ РАЗБИРАЊЕ НА КЛИЕНТОТ И НЕГОВОТО ОПКРУЖУВАЊЕ

(а) Релевантната индустрија, регулатива и останати екстерни фактори, вклучувајќи ја и применливата регулаторна рамка за изработка на финансиски извештаи. (Види точки А17 – А22)

(б) Природата на ентитетот, вклучувајќи ги информациите во врска со:

(i) Активностите кои ги извршува;

(ii) Сопственичката и управувачката структура;

(iii) Видот на вложувања кои ги превземал ентитетот, како и видот на вложувања кои планира да ги изврши, вклучувајќи ги и вложувањата во ентитети со специјална намена; и

(iv) Начинот на кој е структуриран ентитетот и начинот на неговото финансирање

за да му овозможат на ревизорот да ги разбере класите на трансакции, салдата на сметките и обелоденувањата кои треба да се очекуваат во финансиските извештаи. (Види точки А23 – А27).

(в) Изборот и примената на сметководствените политики од страна на ентитетот, вклучувајќи ги и причините за нивна измена. Ревизорот треба да прооцени дали избраните сметководствени политики на ентитетот се соодветни за неговиот деловен потфат и дали се конзистентни со применливата рамка за финансиско известување и сметководствените политики на кои се користат во соодветната индустрија. (Види точка А28).

(г) Целите и стратегијата на ентитетот, како и оние поврзани деловни ризици кои можат да резултираат во ризик од материјално погрешно прикажување. (Види точки А29 – А35).

(д) Мерење и преглед на финансиската успешност на ентитетот (Види точки А36 – А41).

*Интерни контроли на ентитетот*

12. Ревизорот треба да обезбеди разбирање за интерните контроли кои се релевантни за ревизијата. Иако најголемиот број на контроли кои се релевантни за ревизијата, најчесто се поврзани со финансиското известување, сепак за ревизијата не се релевантни сите контроли кои се поврзани со финансиското известување . Прашање на професионалното расудување на ревизорот е дали контролата, индивидуално – сама по себе или во комбинација со други контроли, е релевантна за ревизијата. (Види точки А42- А65)

Природата и степенот на разбирањето на релевантните контроли

13. При стекнување на разбирање за контролите кои се релевантни за ревизијата, ревизорот треба да го оцени дизајнот на тие контроли и да утврди дали истите се имплементирани, со спроведување на постапки како дополнение на распрашувањето на вработените во ентитетот. (Види точки А66 – А68)

Елементи на интерните контроли

Контролно опкружување

# ИДЕНТИФИКУВАЊЕ И ПРОЦЕНКА НА РИЗИКОТ ОД МАТЕРИЈАЛНО ПОГРЕШНО ПРИКАЖУВАЊЕ ПРЕКУ РАЗБИРАЊЕ НА КЛИЕНТОТ И НЕГОВОТО ОПКРУЖУВАЊЕ

14. Ревизорот треба да обезбеди разбирање за контролното опкружување. Како дел од постапката за стекнувањето на ваквото разбирање за контролното опкружување, ревизорот треба да процени дали:

(а) Раководството, под надзор на оние кои се задолжени за управување, креирал и одржува култура на чесност и етичко однесување; и

(б) Позитивните страни на елементите на контролното опкружување колективно обезбедува соодветна основа за останатите елементи на интерните контроли, и дали тие останати елементи не се под негативно влијание од слабостите на контролното опкружување. (Види точки А69 – А78)

Процес на проценка на ризици

15. Ревизорот треба да обезбеди разбирање за тоа дали ентитетот има воспоставено процес за:

(а) Идентификување на деловните ризици кои се релевантни за целите на финансиското известување;

(б) Проценка на значајноста на ризиците;

(в) Проценка на веројатноста за нивното настанување; и

(г) Одлучување во однос на активности за справување со овие ризици. (Види точка А79).

16. Доколку ентитетот има воспоставено ваков процес (во натамошниот текст: процес за проценка на ризиците на ентитетот), ревизорот треба да обезбеди разбирање за самиот процес и за добиените резултати. Доколку ревизорот идентификувал ризици од материјално погрешно прикажување, кои раководството не ги идентификувало, ревизорот треба да процени дали постоел некој основен ризик кој е од таков вид за кој ревизорот очекува дека би требало да биде откриен со процесот на проценка на ризикот на ентитетот. Ако постои таков ризик, ревизорот треба да обезбеди разбирање во однос на тоа зошто процесот не успеал да го идентификува истиот, и да процени дали воспоставениот процес е соодветен на околностите, или да утврди дали постојат значителни слабости на интерните контроли во однос на процесот за проценка на ризикот на ентитетот.

17. Доколку ентитетот нема воспоставено таков процес или практикува да воспостави инцидентен (ад-хок) процес за проценка, ревизорот треба да дискутира со раководството дали се идентификувани деловните ризици кои се релевантни за целите на финансиското известување и како истите ќе бидат третирани, односно што е превземено во врска со нив. Ревизорот треба да процени дали отсуството на документиран процес на проценка на ризиците е соодветен во околностите или да утврди дали истото претставува сериозна слабост на интерните контроли. (Види точка А80).

Информационен систем, вклучувајќи ги и поврзаните деловни процеси, кои се релевантни за финансиското известување и комуникација

# ИДЕНТИФИКУВАЊЕ И ПРОЦЕНКА НА РИЗИКОТ ОД МАТЕРИЈАЛНО ПОГРЕШНО ПРИКАЖУВАЊЕ ПРЕКУ РАЗБИРАЊЕ НА КЛИЕНТОТ И НЕГОВОТО ОПКРУЖУВАЊЕ

18. Ревизорот треба да обезбеди разбирање за информациониот систем, вклучувајќи ги и поврзаните деловни процеси, кои се релевантни за финансиското известување, вклучувајќи ги следниве области:

(а) Класи на трансакции во деловните активности на ентитетот, кои се значителни за финансиските извештаи;

(б) Постапки, како во рамки на информационата технологија (ИТ), така и во рамки на мануелните системи, со кои наведените трансакции се иницираат, евидентираат, процесираат, корегираат во случај на потреба, се пренесуваат во главната книга и се известуваат во финансиските извештаи;

(в) Поврзаната сметководствена евиденција, поткрепувачки информации и специфични сметки во финансиските извештаи кои се користат за иницирање, евидентирање, процесирање и известување на наведените трансакции; наведеното вклучува и исправки на погрешни информации и начинот на кој се пренесуваат информациите во главната книга. Евиденцијата може да се води рачно или во електронска форма.

(г) Начин на кој информациониот систем ги добива податоците за настаните и условите, освен за трансакциите, кои се значајни за финансиските извештаи;

(д) Процесот на финансиско известување кој се користи за изработка на финансиските извештаи на ентитетот, вклучувајќи ги значајните сметководствени проценки и обелоденувања; и

(ѓ) Контроли во врска со сметководствените книжења, вклучувајќи и невообичаени книжења кои се користат за евиденција на еднократни настани (кои не се повторуваат) или исправки. (Види точки А81 – А85).

19. Ревизорот треба да обезбеди разбирање за начинот на кој ентитетот ги комуницира улогите и одговорностите во процесот на изработка на финансиските извештаи, како и во врска со значителни настани кои се однесуваат на финансиските извештаи, вклучувајќи: (Види точки А86 – А87):

(а) Комуникација помеѓу раководството и оние кои се задолжени за управување; и

(б) Надворешна комуникација, како на пример комуникација со релевантните регулаторни тела.

Контролни активности релевантни за ревизијата

20. Ревизорот треба да обезбеди разбирање за контролните активности кои се релевантни за ревизијата. Релевантни контролни активности се оние за кои ревизорот ќе процени дека се важни за да разбере а со цел да може да ги процени ризиците од материјално погрешно прикажување на ниво на тврдења и дизајнирање на идни ревизорски постапки со кои ќе се одговори на проценетите ризици. Ревизијата не бара разбирање на сите контролни активности поврзани со сите значајни класи на трансакции, салда на сметки и обелоденување во финансиските извештаи или на ниво на секое тврдење кое е релевантно за финансиските извештаи. (Види точки А88 – А94).

21. Во процесот на обезбедување на разбирање на контролните активности на ентитетот, ревизорот треба да стекне разбирање во однос на тоа на кој начин ентитетот одговорил на ризиците кои произлегуваат од ИТ. (Види точки А95 – А97).

# ИДЕНТИФИКУВАЊЕ И ПРОЦЕНКА НА РИЗИКОТ ОД МАТЕРИЈАЛНО ПОГРЕШНО ПРИКАЖУВАЊЕ ПРЕКУ РАЗБИРАЊЕ НА КЛИЕНТОТ И НЕГОВОТО ОПКРУЖУВАЊЕ

Надгледување на контролите

22. Ревизорот треба да обезбеди разбирање за главните активности кои ентитетот ги користи за надгледување на интерните контроли врз финансиското известување, вклучувајќи ги и оние кои се поврзани со оние контролни активности кои се релевантни за ревизијата и начинот на кој ентитетот иницира корективни активности за надминување на контролните слабости. (Види точки А98 – А100).

23. Доколку ентитетот има функција на внатрешна ревизија[1], ревизорот треба да обезбеди разбирање за следното со цел да оцени дали активностите на внатрешната ревизија би биле релевантни за ревизијата:

(а) Природата на одговорностите на функцијата на внатрешната ревизија и како функцијата на внатрешната ревизија се вклопува во организационата структура на ентитетот; и

(б) Активностите кои се извршени или ќе се извршат од функцијата на внатрешна ревизија. (Види точки А101 – А103).

24. Ревизорот треба да стекне разбирање за изворот на информациите користени во активностите на надгледување од страна на ентитетот и основата врз која раководството смета дека информациите се доволно веродостојни за оваа намена. (Види точка А104)

**Идентификување и проценка на ризикот од материјално погрешно прикажување**

25. Ревизорот ќе ги идентификува и процени ризиците од материјално погрешно прикажување на ниво на:

(а) Финансиски извештај; и (Види точки А105 – А108)

(б) Тврдења за класи на трансакции, салда на сметки и обелоденувања. (Види точки А109 – А113)

за да обезбеди основа за дизајнирање и спроведување на натамошните ревизорски постапки.

26. За таа цел, ревизорот треба:

(а) да ги идентификува ризиците низ процесот на обезбедување разбирање за ентитетот и неговото опкружување вклучувајќи ги и релевантните контроли кои се однесуваат на ризиците, како и преку земање во предвид на класите на трансакции, салдата на сметките и обелоденувањата во финансиските извештаи; (Види точки А114 – А115)

[1] Поимот "функција на внатрешна ревизија" е дефиниран во МСР 610 "Користење на работата на интерните ревизори", точка 7(а), како што следува: "Активност за оценување која е воспоставена или која се обезбедува како услуга на ентитетот. Нејзините функции вклучуваат, меѓу другото, испитување, оценка и надгледување на адекватноста и ефективноста на интерните контроли"

# ИДЕНТИФИКУВАЊЕ И ПРОЦЕНКА НА РИЗИКОТ ОД МАТЕРИЈАЛНО ПОГРЕШНО ПРИКАЖУВАЊЕ ПРЕКУ РАЗБИРАЊЕ НА КЛИЕНТОТ И НЕГОВОТО ОПКРУЖУВАЊЕ

(б) да ги оцени идентификуваните ризици и да процени дали истите се однесуваат пошироко на финансиските извештаи како целина и потенцијално влијаат на повеќе тврдења;

(в) да ги поврзе идентификуваните ризици со потенцијалните негативни настани на ниво на тврдења, земајќи ги во предвид релевантните контроли кои ревизорот има намера да ги тестира; и (Види точки А116 – А118)

(г) да ја разгледа веројатноста за погрешно прикажување, вклучувајќи ја и можноста за повеќекратно погрешно прикажување, како и да утврди дали потенцијалното погрешно прикажување е толку големо да може да резултира во материјално погрешно прикажување.

*Ризици кои бараат посебно внимание од страна на ревизорот*

27. Како дел од процесот за оценка на ризиците, како што е презентирано во точка 25, ревизорот треба да утврди дали некој од идентификуваните ризици, според *расудувањето на ревизорот, се значајни ризици. Во вршењето на ова расудување* ревизорот треба да ги исклучи влијанијата на идентификуваните контроли кои се поврзани со ризикот.

28. При расудувањето во однос на тоа кои ризици се значајни, ревизорот треба да го земе во предвид најмалку следново:

(а) Дали ризикот претставува ризик од измама;

(б) Дали ризикот е поврзан со скорешни значајни економски, сметководствени или друг вид на промени, и според тоа дали бара посебно внимание;

(в) Сложеноста на трансакциите;

(г) Дали ризикот вклучува значајни трансакции со поврзани страни;

(д) Степенот на субјективност во мерењето на финансиските информации поврзани со ризикот, особено оние мерења кои вклучуваат широк опфат на неизвесност при мерењето; и

(ѓ) Дали ризикот вклучува значајни трансакции кои се надвор од вообичаениот тек на деловните активности на ентитетот, или кои на било кој друг начин би биле невообичаени. (Види точки А119 – А123).

29. Ако ревизорот утврдил дека постои значаен ризик, ревизорот треба да обезбеди разбирање за контролите на ентитетот, вклучувајќи ги контролните активности, кои се релевантни за ризикот. (Види точки А124 – А126).

*Ризици за кои самите суштински постапки*
*не обезбедуваат доволно и соодветни ревизорски докази*

30. За некои ризици ревизорот може да оцени дека не е возможно или практично да се обезбедат доволно соодветни ревизорски докази само со примената на суштински постапки. Таквите ризици можат да се однесуваат на неточна или нецелосна евиденција на рутинските и значајните класи на трансакции или на салдата на сметките, со карактеристиките кои често овозможуваат високо автоматизирана

# ИДЕНТИФИКУВАЊЕ И ПРОЦЕНКА НА РИЗИКОТ ОД МАТЕРИЈАЛНО ПОГРЕШНО ПРИКАЖУВАЊЕ ПРЕКУ РАЗБИРАЊЕ НА КЛИЕНТОТ И НЕГОВОТО ОПКРУЖУВАЊЕ

обработка без, или со минимални, мануелни интервенции. Во вакви случаи, контролите на ентитетот врз ваквите ризици се релевантни за ревизијата и ревизорот треба да стекне разбирање за нив. (Види точки А127 – А129).

*Повторна проверка на оценката на ризиците*

31. Оценката на ревизорот во однос на ризиците од материјално погрешно прикажување на ниво на тврдење може да се промени во текот на ревизијата, како резултат на дополнително стекнат ревизорски доказ. Во околности кога ревизорот ќе стекне ревизорски доказ од извршување на понатамошни ревизорски постапки, или кога ќе стекне нова информација, доколку било која од двете е неконзистентна со ревизорските докази врз основа на кои е заснована првичната оценка, ревизорот треба да изврши повторна проверка на оценката и соодветно да ги измени идните планирани ревизорски постапки. (Види точка А130).

**Документација**

32. Во ревизорската документација ревизорот треба да ги вклучи[2]:

(а) Дискусијата меѓу тимот на ангажманот кога тоа се бара во согласност со точка 10 и значајните донесени одлуки;

(б) Клучните елементи на стекнатото разбирање во однос на секој од аспектите на ентитетот и неговото опкружување, наведено во точка 11 и за секој од елементите на интерните контроли, наведени во точките 14 – 24; изворите на информации од кои е стекнато разбирањето; и извршените постапки во однос на проценка на ризикот.

(в) Идентификуваните и проценети ризици од материјално погрешно прикажување на ниво на финансиски извештаи, и на ниво на тврдења, како што се бара со точка 25; и

(г) Идентификуваните ризици и поврзаните контроли за кои ревизорот стекнал разбирање, како резултат на барањата во точките 27 – 30. (Види точки А131 – А134).

***

## Примена и друг објаснувачки материјал

**Постапки за проценка на ризици и поврзани активности** (Види точка 7)

А1. Стекнувањето на разбирање за ентитетот и неговото опкружување, вклучувајќи ги и интерните контроли на ентитетот (во натамошниот текст: разбирање за ентитетот), е континуиран, динамичен процес на собирање, ажурирање и анализирање на информации во текот на целата ревизија. Разбирањето за ентитетот воспоставува рамка во рамките на која ревизорот ја планира ревизијата и во рамки на која го извршува своето професионалното расудување во текот на целата ревизија, кога на пример:

- Врши проценка на ризиците од материјално погрешно прикажување на финансиските извештаи;

[2] МСР 230, "Ревизорска документација", точки 8 - 11 и точка А6.

# ИДЕНТИФИКУВАЊЕ И ПРОЦЕНКА НА РИЗИКОТ ОД МАТЕРИЈАЛНО ПОГРЕШНО ПРИКАЖУВАЊЕ ПРЕКУ РАЗБИРАЊЕ НА КЛИЕНТОТ И НЕГОВОТО ОПКРУЖУВАЊЕ

- Ја утврдува материјалноста во согласност со МСР 320[3];
- Ја разгледува соодветноста на изборот и примената на сметководствените политики и адекватноста на обелоденувањата во финансиските извештаи;
- Идентификува области каде што може да биде потребно особено ревизорско внимание, на пример трансакции со поврзани страни, соодветноста на примената на концептот на претпоставката за континуитет во работењето од страна на раководството, или при разгледувањето на деловните цели на трансакциите;
- Развива очекувања кои ќе ги користи при извршувањето на аналитички постапки;
- Подготвува одговор на оценетите ризици од материјално погрешно прикажување, вклучувајќи дизајнирање и извршување на понатамошни ревизорски постапки со цел да обезбеди доволен соодветен ревизорски доказ; и
- Оценува дали обезбедениот ревизорски доказ е доволен и соодветен, како на пример соодветноста на претпоставките и усмените и писмените изјави на раководството.

А2. Информациите добиени во тек на извршувањето на постапките за проценка на ризиците и поврзаните активности може да се користат од страна на ревизорот како ревизорски доказ за поткрепа на проценката на ризиците од материјално погрешно прикажување. Како дополнение, ревизорот може да обезбеди ревизорски докази за класите на трансакции, салдата на сметките или обелоденувањата и поврзаните тврдења, како и доказ за оперативната ефикасност на контролите, дури и ако таквите постапки не биле специфично планирани како суштински постапки или тестови на контроли. Ревизорот исто така може да избере да изврши суштински постапки или тестови на контроли паралелно со текот на извршување на процесот на проценка на ризиците, бидејќи смета дека е ефикасно да се направи така.

А3. Ревизорот го користи своето професионално расудување со цел да утврди колкав обем на разбирање е потребно да се обезбеди. Примарна грижа на ревизорот е дали обезбеденото разбирање за ентитетот кое е стекнато е доволно за да ја оствари целта која е наведена во овој МСР. Длабочината на целокупното разбирање кое се бара од ревизорот е помала од длабочината на познавањата која ја поседува раководството во раководењето со ентитетот.

А4. Ризиците кои треба да се проценат ги вклучуваат и ризиците предизвикани од грешка и ризиците предизвикани од измама; и двата типа се предмет на овој МСР. Како и да е, значењето на ризикот од измама е толку големо што понатамошните барања и упатства се вклучени во МСР 240 и се поврзани со постапката за проценка на ризиците и поврзаните активности за добивање информации кои се користат за идентификување на ризиците од материјално погрешно прикажување како резултат на измама.[4]

А5. Иако од ревизорот се бара да ги извршува сите постапки во процесот на проценка на ризиците како што се опишани во точка 6, во процесот на обезбедување на потребното разбирање на ентитетот (види точки 11 – 24), од ревизорот не се бара да ги изврши сите тие постапки за секој аспект од разбирањето. Може да се спроведат и други

[3] МСР 320, "Материјалност во планирање и извршување на ревизијата"

[4] МСР 240, "Одговорности на ревизорот поврзани со измамата во ревизијата на финансиски извештаи", точки 12 - 14

# ИДЕНТИФИКУВАЊЕ И ПРОЦЕНКА НА РИЗИКОТ ОД МАТЕРИЈАЛНО ПОГРЕШНО ПРИКАЖУВАЊЕ ПРЕКУ РАЗБИРАЊЕ НА КЛИЕНТОТ И НЕГОВОТО ОПКРУЖУВАЊЕ

постапки, преку кои можат да се добијат информации кои можат да бидат од помош во идентификувањето на ризиците од материјално погрешно прикажување. Пример за вакви постапки се:

- Преглед на информации добиени од надворешни извори, како на пример трговски и економски списанија, извештаи на аналитичари, банки, агенции за рангирање, или публикации на регулаторни или финансиски институции.
- Извршување на распрашување на надворешниот правен консултант на ентитетот, или пак на експерти чии услуги ги користел ентитетот.

*Распрашување на раководството и други лица во рамки на ентитетот (Види точка 6(а))*

А6. Голем дел од обезбедените информации преку распрашувањата на ревизорот се добиени од раководството или лицата кои се задолжени за финансиско известување. Меѓутоа, ревизорот може исто така да добие информации или различни гледишта за идентификување на ризиците од материјално погрешно прикажување и преку распрашување на други лица во рамки на ентитетот и други вработени со различни нивоа на овластување. На пример:

- Распрашувања кои се насочени кон оние кои се задолжени за управување можат да му помогнат на ревизорот да го разбере опкружувањето во кое се изготвуваат финансиските извештаи;
- Распрашувања кои се насочени кон вработените во интерната ревизија можат да обезбедат информации за постапките на интерната ревизија кои се извршени во текот на годината а се поврзани со дизајнирањето и ефективноста на интерните контроли на ентитетот, како и за тоа дали раководството задоволително одговорило на наодите од извршените постапки на интерната ревизија;
- Распрашувања кои се насочени кон вработените кои се вклучени во иницирање, процесирање и евидентирање на сложени или невообичаени трансакции, можат да му помогнат на ревизорот да ја оцени соодветноста на изборот на одредени сметководствени политики и нивната примена;
- Распрашувања кои се насочени кон правниот консултант кој е вработен во ентитетот може да обезбедат информации во врска прашања како што се судски постапки, усогласеност со законска и друга регулатива, информации за измама или сомневања за измама кои можат да влијаат на ентитетот, информации за обврски врз основа на гаранции, обврски кои произлегуваат врз основа на договори за продажба, аранжмани (како на пример заеднички вложувања) со деловни партнери и значење на условите во договорот.
- Распрашувања кои се насочени кон вработените во службите за маркетинг или продажба можат да обезбедат информации во врска со промената на маркетинг стратегиите на ентитетот, трендовите на продажбата, или условите во договорните аранжмани со потрошувачите.

*Аналитички постапки (Види точка 6(б))*

# ИДЕНТИФИКУВАЊЕ И ПРОЦЕНКА НА РИЗИКОТ ОД МАТЕРИЈАЛНО ПОГРЕШНО ПРИКАЖУВАЊЕ ПРЕКУ РАЗБИРАЊЕ НА КЛИЕНТОТ И НЕГОВОТО ОПКРУЖУВАЊЕ

A7. Аналитичките постапки кои се извршени како постапки за проценка на ризиците можат да идентификуваат аспекти на ентитетот за кои ревизорот не бил свесен и можат да помогнат во проценка на ризиците од материјално погрешно прикажување, со цел да обезбедат основа за дизајнирање и имплементирање на одговори за оценетите ризици. Аналитичките постапки кои се извршени како постапки за проценка на ризиците можат да вклучуваат и финансиски и нефинансиски информации, како на пример односот помеѓу приходите од продажба и големината на продажниот простор или обемот на продадените производи.

A8. Аналитичките постапки можат да помогнат во идентификување на постоењето на невообичаени трансакции или настани, и износи, показатели и трендови, кои би можеле да укажуваат на прашања кои имаат влијание на ревизијата. Невообичаените или неочекуваните односи кои се идентификувани, можат да му помогнат на ревизорот во идентификувањето на ризици од материјално погрешно прикажување, особено ризици од материјално погрешно прикажување како резултат на измама.

A9. Меѓутоа, кога за наведените аналитички постапки се користат податоци кои се сумирани на високо ниво (што може да биде случај со аналитички постапки кои се извршени како постапки за проценка на ризици), резултатите од овие аналитички постапки обезбедуваат само општирна почетна индикација за тоа дали може да постои материјално погрешно прикажување. Според тоа, во ваквите случаи, разгледувањето на информациите кои се добиени со идентификувањето на ризиците од материјално погрешно прикажување заедно со резултатите од ваквите аналитички постапки можат да му помогнат на ревизорот во разбирањето и проценката на резултатите од аналитичките постапки.

Разгледувања кои се специфични за помали ентитети

A10. Некои помали ентитети можно е да немаат меѓупериодски или месечни финансиски информации кои можат да се користат за целите на аналитичките постапки. Во вакви околности, иако ревизорот може да биде во можност да изврши ограничени аналитички постапки за целите на планирањето на ревизијата или да обезбеди некои информации преку распрашување, ревизорот може да има потреба да планира да изврши аналитички постапки за идентификување и проценка на ризикот од материјално погрешно прикажување во моментот кога е изработен првиот нацрт на финансиските извештаи на ентитетот.

*Набљудување и инспекција (Види точка 6(в))*

A11. Набљудувањето и инспекцијата можат да ги поткрепат распрашувањата на раководството и останатите, и исто така можат да обезбедат информации за ентитетот и неговото опкружување. Пример за наведените ревизорски постапки вклучуваат набљудување и инспекција на следново:

- Активностите на ентитетот;
- Документацијата (како на пример деловни планови и стратегии), евиденција и прирачници за интерните контроли;
- Извештаите изготвени од раководството (како на пример кварталните извештаи на раководството и меѓупериодски финансиски извештаи) и извештаите изготвени од

# ИДЕНТИФИКУВАЊЕ И ПРОЦЕНКА НА РИЗИКОТ ОД МАТЕРИЈАЛНО ПОГРЕШНО ПРИКАЖУВАЊЕ ПРЕКУ РАЗБИРАЊЕ НА КЛИЕНТОТ И НЕГОВОТО ОПКРУЖУВАЊЕ

оние кои се задолжени за управување (како на пример записници од состаноци на Одборот на директори);

- Деловните простории и производствените капацитети на ентитетот.

*Информации обезбедени во претходни периоди* (Види точка 9)

А12. Претходното искуство на ревизорот со ентитетот и ревизорските постапки извршени во претходните ревизии, можат да му обезбедат на ревизорот информации во врска со следново:

- Утврдени грешки во минатото и дали истите биле навреме корегирани;
- Природата на ентитетот и неговото опкружување, како и интерните контроли на ентитетот (вклучувајќи ги и слабостите на интерните контроли);
- Значајни промени низ кои минал ентитетот или неговите активности, кои се настанати по завршувањето на претходниот финансиски период, кои можат да му помогнат на ревизорот да обезбеди доволно разбирање за ентитетот за да ги идентификува и оцени ризиците од материјално погрешно прикажување.

А13. Од ревизорот се бара да утврди дали информациите кои се обезбедени во претходните периоди остануваат релевантни, доколку ревизорот има намера да ги користи тие информации за целите на тековната ревизија. Ова од причина што промените во контролното опкружување, на пример, можат да влијаат на релевантноста на информациите обезбедени во претходната година. За да утврди дали настанале промени кои можат да влијаат на релевантноста на таквите информации кои се обезбедени во претходните ревизии, ревизорот може да изврши распрашувања и други ревизорски постапки, како на пример тестови на поминување за разбирање на релевантните системи.

*Дискусија помеѓу членовите на тимот на ангажманот* (Види точка 10)

А14. Дискусијата помеѓу членовите на тимот на ангажманот, во врска со подложноста на финансиските извештаи на материјално погрешно прикажување:

- Обезбедува можност, поискусните членови на тимот на ангажманот, вклучувајќи го и партнерот на ангажманот, да ги споделат своите видувања засновани на нивното знаење за ентитетот;
- Им овозможува на членовите на тимот на ангажманот да разменат информации за деловните ризици на кои е подложен ентитетот и за тоа дали и во кои делови, финансиските извештаи на ентитетот се подложни на материјално погрешно прикажување како резултат на измама или грешка;
- Им помага на членовите на тимот на ангажманот да стекнат подобро разбирање за потенцијалните материјално погрешни прикажувања во финансиските извештаи во специфичните области кои им се доделени за работа, и да разберат како резултатите од ревизорските постапки кои тие ги извршуваат можат да влијаат на други аспекти на ревизијата, вклучувајќи ги и одлуките во врска со природата, временскиот распоред и обемот на понатамошните ревизорски постапки;

# ИДЕНТИФИКУВАЊЕ И ПРОЦЕНКА НА РИЗИКОТ ОД МАТЕРИЈАЛНО ПОГРЕШНО ПРИКАЖУВАЊЕ ПРЕКУ РАЗБИРАЊЕ НА КЛИЕНТОТ И НЕГОВОТО ОПКРУЖУВАЊЕ

- Обезбедува основа врз која членовите на тимот на ангажманот комуницираат и ги споделуваат новите информации кои се обезбедени во текот на ревизијата, кои можат да влијаат на проценката на ризиците од материјално погрешно прикажување или ревизорските постапки кои се извршени како одговор на овие ризици.

MCP 240 ги пропишува понатамошните барања и обезбедува упатства во врска со дискусијата помеѓу членовите на тимот на ангажманот во врска со ризиците од измама[5].

A15. Не е секогаш неопходно или практично во една дискусија да се вклучат сите членови на тимот (како на пример во случај на ангажман на ревизија кој се врши на повеќе различни локации), ниту пак е потребно сите членови на тимот на ангажманот да бидат информирани за сите одлуки кои се донесени во текот на дискусијата. Партнерот на ангажманот може да дискутира одредени прашања со клучните членови на тимот на ангажманот, и доколку смета дека е тоа соодветно може да вклучи и специјалисти и лица кои се одговорни за ревизија на компонентите, а дискусијата со останатите членови на тимот да ја делегира, имајќи го во предвид степенот на дискусија кој се смета како потребен за целиот тим на ангажманот. Може да биде корисен и план за комуникација, кој е одобрен од партнерот на ангажманот.

Разгледувања кои се специфични за помалите ентитети

A16. Голем број на мали ревизии се извршуваат целосно од страна на партнерот на ангажманот (кој може да биде поединец практичар). Во вакви случаи, партнерот на ангажманот, кој лично го извршил планирањето на ревизијата, би бил одговорен за разгледување на подложноста на финансиските извештаи на ентитетот на материјално погрешно прикажување како резултат на измама или грешки.

**Потребно разбирање за ентитетот и неговото опкружување, вклучувајќи ги и интерните контроли на ентитетот**

**Ентитетот и неговото опкружување**

*Индустрија, регулатива и останати надворешни фактори* (Види точка 11(а))

Индустриски фактори

A17. Релевантните индустриски фактори ги вклучуваат условите во индустријата, како на пример конкуренцијата во опкружувањето, односите со добавувачите и клиентите и технолошкиот развој. Примери на прашања кои ревизорот може да ги земе во предвид вклучуваат:

- Пазарот и конкуренцијата, вклучувајќи ја побарувачката, капацитетите и ценовната конкуренција;
- Циклична или сезонска активност;
- Технолошкиот развој на производите кој е поврзан со производите на ентитетот;

[5] MCP 240, точка 15

# ИДЕНТИФИКУВАЊЕ И ПРОЦЕНКА НА РИЗИКОТ ОД МАТЕРИЈАЛНО ПОГРЕШНО ПРИКАЖУВАЊЕ ПРЕКУ РАЗБИРАЊЕ НА КЛИЕНТОТ И НЕГОВОТО ОПКРУЖУВАЊЕ

- Снабдување со енергија и трошок за наведеното.

A18. Индустријата во која ентитетот работи може да предизвика специфични ризици од материјално погрешно прикажување, кои произлегуваат од природата на бизнисот или степенот на регулација. На пример, долгорочните договори може да вклучат значајни проценки за приходите и расходите, што го зголемува ризикот од материјално погрешно прикажување. Во вакви случаи, важно е во тимот да се вклучат членови кои поседуваат доволно релевантни познавања и искуство[6].

Регулаторни фактори

A19. Релевантните регулаторни фактори го вклучуваат регулаторното опкружување. Регулаторното опкружување ги вклучува, меѓу другото, и применливата рамка за финансиско известување, како и законодавството и политичкото опкружување. Пример на фактори кои ревизорот треба да ги земе предвид се следниве:

- Сметководствени принципи и практики кои се карактеристични за индустријата.
- Регулаторна рамка за конкретната индустрија.
- Законодавство и регулатива која значајно влијае на активностите на ентитетот, вклучувајќи ги и активностите на надзор.
- Даноци (за правни лица и останати даноци).
- Владини политики кои тековно влијаат на деловното работење на ентитетот, како што се монетарни , вклучувајќи и контроли на девизното работење, фискални и финансиски подршки (на пример, програми за помош од страна на владата), тарифна политика или трговски ограничувања.
- Еколошки барања, кои влијаат на индустријата и на деловните активности на ентитетот.

A20. МСР 250 вклучува некои специфични барања поврзани со законската и регулаторната рамка, кои се применливи за ентитетот и индустријата, односно секторот, во кој работи ентитетот.[7]

Разгледувања кои се специфични за ентитети од јавниот сектор

A21. При ревизии на ентитетите од јавниот сектор, треба да се има во предвид дека законите, регулативата или други релевантни институции можат да влијаат врз работењето на ентитетот. Од особена важност е да се имаат овие елементи во предвид кога се обезбедува разбирање за ентитетот и неговото опкружување.

Останати надворешни фактори

A22. Пример за останати надворешни фактори кои влијаат на ентитетот, и кои ревизорот треба да ги земе во предвид, вклучуваат општа економска состојба, каматни стапки, и расположливост на финансирањето, како и инфлација или валутна ревалоризација.

---

[6] МСР 220, "Контрола на квалитет за ревизија на финансиските извештаи", точка 14

[7] МСР 250, "Разгледување на законите и прописите во ревизијата на финансиските извештаи", точка 12

# ИДЕНТИФИКУВАЊЕ И ПРОЦЕНКА НА РИЗИКОТ ОД МАТЕРИЈАЛНО ПОГРЕШНО ПРИКАЖУВАЊЕ ПРЕКУ РАЗБИРАЊЕ НА КЛИЕНТОТ И НЕГОВОТО ОПКРУЖУВАЊЕ

*Природа на ентитетот* (Види точка 11(б))

A23. Разбирањето на природата на ентитетот му овозможува на ревизорот да го разбере следново:

- Дали ентитетот има комплексна структура, на пример дали има подружници или други организациони делови на повеќе локации. Комплексните структури често се проследени со настани кои носат ризици од материјално погрешно прикажување. Пример за вакви настани се прашањето дали гудвилот, заедничкото вложување, вложувањата, или ентитетите за специјални намени се соодветно евидентирани во сметководствената евиденција.

- Сопственоста и односите меѓу сопствениците и останатите лица или ентитети. Разбирањето на наведеното помага при утврдување на тоа дали сите трансакции помеѓу поврзани страни се идентификувани и соодветно евидентирани во сметководствената евиденција. МСР 550[8] дефинира барања и обезбедува упатства за ревизорот при разгледување на поврзаните страни.

A24. Пример на прашања кои ревизорот може да ги има предвид при обезбедување разбирање за природата на ентитетот:

- Деловни активности, како на пример:
  - Природата на изворите на приходи, производите или услугите, пазарот, вклучувајќи и развој на електронската трговија, како на пример продажбата преку интернет и маркетинг активности.
  - Извршување на активностите (на пример фази и методи на производство, или активности изложени на ризици од опкружувањето).
  - Здруженија, заеднички вложувања или активности кои ги извршуваат надворешни добавувачи.
  - Географска распространетост или индустриска сегментација.
  - Локација на производствените капацитети, магацините и канцелариите, како и локација и големина на залихите.
  - Клучни клиенти и значајни добавувачи на добра и услуги, договори за вработување (вклучувајќи и постоење на договори со синдикални организации, пензии и останати користи за вработените по завршување на работниот однос, опции за акции или аранжмани за бонуси, владина регулатива во врска со вработувањето).
  - Активности и трошоци за истражување и развој.
  - Трансакции со поврзани страни.
- Вложувања и инвестициони активности, како на пример:
  - Планирани или неодамна извршени набавки или продажби.
  - Вложувања или продажба на хартии од вредност или кредити.

[8] МСР 550, "Поврзани страни"

- Капитални вложувања.
- Вложувања во ентитети кои не се вклучени во консолидација на финансиски извештаи, вклучувајќи партнерства, заеднички вложувања и ентитети за специјална намена.

- Финансирање и активности за финансирање, како на пример:
  - Значајни подружници и поврзани ентитети, како оние што се вклучени во консолидација на финансиски извештаи така и тие што не се вклучени.
  - Структура на долгот и поврзаните услови, вклучувајќи ги вонбилансните ставки на финансиски аранжмани и договорите за лизинг.
  - Доверители (локални, странски, деловен имиџ и искуство) и поврзани страни.
  - Примена на деривативни финансиски инструменти.
- Финансиско известување, како на пример:
  - Сметководствени принципи и практики кои се специфични за индустријата, вклучувајќи и категории кои се значајни за индустријата (на пример кредити и вложувања за банките, или истражување и развој за фармацевтски друштва).
  - Практики на признавање на приходи.
  - Сметководство за објективна вредност.
  - Средства, обврски и трансакции во странска валута.
  - Сметководство за невообичаени или сложени трансакции, вклучувајќи ги и оние во контроверзни или ново-појавени области (на пример, сметководство за плаќање врз основа на акции).

A25. Значајни промени кај ентитетот во споредба со претходни периоди, можат да предизвикаат појава или промена на ризици од материјално погрешно прикажување.

Природата на ентитетите за специјални намени

A26. Ентитет за специјална намена (некогаш се нарекува и средство за специјални намени) е ентитет кој е генерално создаден за точно одредена и строго дефинирана цел, како на пример за реализација на наем или секуритизација на финансиски средства, или да изврши активности на истражување и развој. Ентитетот може да се формира како друштво, старателство, партнерство или трговец-поединец. Ентитетот во чие име е формиран ентитетот за специјални намени, може да му пренесе средства на вториот, (на пример, како дел од трансакција на депризнавање на финансиски средства), може да обезбеди право да ги користи средствата на вториот, додека останатите лица можат да обезбедат финансирање на вториот. Според МСР 550, во одредени случаи ентитетот за специјални намени може да биде поврзана страна.[9]

A27. Рамките за финансиско известување често дефинираат детални услови кои се потребни во однос на степенот на контрола или условите под кои ентитетите за

[9] МСР 550, точка А7

# ИДЕНТИФИКУВАЊЕ И ПРОЦЕНКА НА РИЗИКОТ ОД МАТЕРИЈАЛНО ПОГРЕШНО ПРИКАЖУВАЊЕ ПРЕКУ РАЗБИРАЊЕ НА КЛИЕНТОТ И НЕГОВОТО ОПКРУЖУВАЊЕ

специјална намена треба да се земат во предвид при консолидација на финансиските извештаи. Толкувањето на барањата на ваквите рамки често бараат детални познавања на релевантните договори кои ги вклучуваат ентитетите за специјални намени.

*Избор на сметководствени политики на ентитетот* (Види точка 11(в))

A28. Разбирањето на изборот на сметководствените политики на ентитетот и нивната примена, може да вклучи:

- Методи кои ентитетот ги користи за сметководствена евиденција на значајни и невообичаени трансакции.
- Ефектите од значајните сметководствени политики во контроверзни или новопојавени области, за кои постои недостиг од упатства за примена или согласност од страна на релевантните власти.
- Промени во сметководствените политики на ентитетот.
- Стандарди за финансиско известување и регулатива која е нова за ентитетот, како и начин и време кога ентитетот ќе ги примени наведените барања.

*Цели и стратегии и поврзани деловни ризици* (Види точка 11(г))

A29. Ентитетот ја извршува својата активност во контекст на индустријата, регулативата и останати внатрешни и надворешни фактори. Со цел да одговори на овие фактори, раководството на ентитетот и лицата кои се задолжени за управување, дефинираат цели, кои ги претставуваат генералните планови на ентитетот. Стратегиите ги претставуваат приодите на кој раководството има намера да ги постигне целите. Целите и стратегиите на ентитетот можат да се менуваат со текот на времето.

A30. Деловниот ризик е поширока категорија од ризикот од материјално погрешно прикажување во финансиските извештаи, иако првиот го вклучува и вториот. Деловен ризик може да произлезе од промени или сложеност. Непрепознавањето на потребата за промена исто така може да предизвика и појава на деловен ризик. Деловен ризик може да произлезе од следново:

- Развој на нови производи или услуги, кои може да бидат неуспешни;
- Пазар, кој иако е развиен, не е доволен да го поддржи производот или услугата;
- Недостатоци на производот или услугата, кои можат да резултираат во обврски и ризик за репутацијата на ентитетот.

A31. Разбирањето на деловните ризици со кои се соочува ентитетот, ја зголемува веројатноста за идентификување на ризиците од материјално погрешно прикажување, бидејќи најголем број од деловните ризици крајно имаат финансиски последици, и според тоа имаат ефект врз финансиските извештаи. Во секој случај, ревизорот нема одговорност да ги идентификува или оцени деловните ризици, бидејќи сите деловни ризици не предизвикуваат ризици од материјално погрешно прикажување.

A32. Како предмет на разгледување од страна на ревизорот при обезбедување на разбирање за целите, стратегиите и поврзаните деловни ризици на ентитетот, кои

# ИДЕНТИФИКУВАЊЕ И ПРОЦЕНКА НА РИЗИКОТ ОД МАТЕРИЈАЛНО ПОГРЕШНО ПРИКАЖУВАЊЕ ПРЕКУ РАЗБИРАЊЕ НА КЛИЕНТОТ И НЕГОВОТО ОПКРУЖУВАЊЕ

можат да влијаат на ризиците од материјално погрешно прикажување во финансиските извештаи, може да се вклучи следново:

- Развојот во индустријата (потенцијален поврзан деловен ризик може да биде, на пример, ентитетот да нема доволно вработени или стручност за да се справи со промените во индустријата во која делува).
- Нови производи и услуги (потенцијален поврзан деловен ризик може да биде, на пример, зголемени обврски за производот).
- Деловно проширување на деловниот потфат (потенцијален поврзан деловен ризик може да биде, на пример, неправилно проценета побарувачка).
- Нови сметководствени барања (потенцијален поврзан деловен ризик може да биде, на пример, неправилна или нецелосна примена на сметководствените барања, или зголемени трошоци).
- Регулаторни барања (потенцијален поврзан деловен ризик може да биде, на пример, поголема правна изложеност).
- Тековни и идни финансиски барања (потенцијален поврзан деловен ризик може да биде, на пример, загуба на извор на финансирање поради неможност на ентитетот да ги исполни обврските или условите на финансирање).
- Примена на ИТ (потенцијален поврзан деловен ризик може да биде, на пример, системите и процесите да не се компатибилни).
- Ефектите од примена на стратегија, особено ефектите кои доведуваат до нови сметководствени барања (потенцијален поврзан деловен ризик може да биде, на пример, нецелосна или неправилна имплементација).

А33. Деловниот ризик може веднаш да влијае на ризикот од материјално погрешно прикажување на класите на трансакции, на салдата на сметките и на обелоденувањата на ниво на тврдења или на ниво на финансиски извештаи. На пример, деловен ризик кој произлегува од склучување на договор со клиент, може да го зголеми ризикот од материјално погрешно прикажување кој е поврзан со вреднување на побарувањата. Како и да е, истиот ризик, особено во комбинација со договорна економија може да има и подолгорочни последици, кои ревизорот треба да ги има предвид кога ја оценува релевантноста на примената на принципот на континуитет. Затоа, при утврдувањето дали деловниот ризик може да резултира во ризик од материјално погрешно прикажување, истиот се разгледува од аспект на условите на ентитетот. Примери за околности и настани кои можат да претставуваат индикација за ризик од материјално погрешно прикажување, се дадени во Додаток 2.

А34. Вообичаено, раководството ги идентификува деловните ризици и развива соодветни одговори на истите. Ваков процес на проценка на ризиците е дел од интерните контроли и е образложен во точка 15 и во точките А79 – А80.

Разгледувања кои се релевантни за ентитетите од јавниот сектор

А35. При ревизиите на ентитети од јавниот сектор, треба да се има во предвид дека "целите на раководството" можат да бидат под влијание на грижата за општествена одговорност и можат да вклучат цели кои произлегуваат од закони, регулатива или барања на друга релевантна власт.

# ИДЕНТИФИКУВАЊЕ И ПРОЦЕНКА НА РИЗИКОТ ОД МАТЕРИЈАЛНО ПОГРЕШНО ПРИКАЖУВАЊЕ ПРЕКУ РАЗБИРАЊЕ НА КЛИЕНТОТ И НЕГОВОТО ОПКРУЖУВАЊЕ

*Мерење и проверка на финансиската успешност на ентитетот* (Види точка 11(д))

A36. Раководството и другите лица ги мерат и проверуваат оние делови кои ги сметаат за важни. Мерењето на резултатите, без разлика дали е интерно или екстерно, создава притисок за ентитетот. Овој притисок може да го мотивира раководството да превземе активности за подобрување на резултатите или да изврши погрешни презентации во финансиските извештаи. Соодветно, разбирањето на мерките за мерење на успешноста на ентитетот му помагаат на ревизорот при одлучувањето дали притисокот за постигнување на успешноста може да резултира во активности на раководството кои ги зголемуваат ризиците од материјално погрешно прикажување, вклучувајќи ги оние кои произлегуваат од измама. Во врска со барањата и упатствата за ризиците од измама види го МСР 240.

A37. Мерењето и проверката на финансиската успешност не е исто со надгледувањето на контролите (објаснето како елемент на интерната контрола во точки А98 – А104), иако нивните цели можат да се поистоветат:

- Мерењето и проверката на финансиската успешност е насочено кон тоа да се утврди дали деловните активности и постигнувања ги исполнуваат целите кои се поставени од страна раководството (или од страна на трети лица).
- Надгледувањето на интерните контроли е особено насочен кон утврдување на ефективноста на интерните контроли.

Меѓутоа, во некои случаи показателите на успешноста исто така обезбедуваат информации кои можат да му помогнат на раководството да ги утврди слабостите во интерните контроли.

A38. Примери за интерно генерирани информации кои раководството ги користи за мерење и преглед на финансиската успешност, а кои ревизорот може да ги земе предвид, се следниве:

- Клучни показатели за активноста на ентитетот (финансиски и нефинансиски) и клучни показатели, трендови и оперативни статистички податоци.
- Споредбени анализи на финансиската успешност за различни периоди.
- Буџети, предвидувања, анализи на разлики, информации по сегменти, и извештаи на сектори, дирекции или други нивоа на извршување.
- Политики за мерење на успешноста на вработените и политики за стимулирање и надоместоци за вработените.
- Споредба на успешноста на ентитетот со успешноста на конкуренцијата.

A39. Надворешни лица исто така можат да вршат мерење и проверка на финансиската успешност на ентитетот. На пример, надворешни информации како што се извештаи на аналитичари и агенции за мерење на кредитен рејтинг, можат да бидат корисни за ревизорот. Наведените извештаи често можат да се добијат и од самиот ентитет, кој е предмет на ревизија.

# ИДЕНТИФИКУВАЊЕ И ПРОЦЕНКА НА РИЗИКОТ ОД МАТЕРИЈАЛНО ПОГРЕШНО ПРИКАЖУВАЊЕ ПРЕКУ РАЗБИРАЊЕ НА КЛИЕНТОТ И НЕГОВОТО ОПКРУЖУВАЊЕ

A40. Внатрешните информации можат да покажат неочекувани резултати или трендови, кои бараат од раководството да ги утврди причините за нивно настанување и да превземе корективни мерки (во одредени случаи, вклучувајќи и откривање и корекција на грешки на времена основа). Мерењето на успешноста може на ревизорот да му укаже дека постојат ризици од материјално погрешно прикажување во финансиските извештаи. На пример, мерењето на успешноста може да укаже дека ентитетот има рапиден пораст или профитабилност во споредба со другите ентитети во истата индустриска гранка. Оваа информација, особено во корелација со други фактори, како на пример бонуси или шеми на наградување врз основа на остварени резултати, може да укаже на потенцијален ризик од пристрасност на раководството во изработката на финансиските извештаи.

Разгледувања кои се специфични за помалите ентитети

A41. Малите ентитети вообичаено немаат воспоставено постапки за мерење и проверка на финансиските извештаи. Распрашувањето на раководството може да покаже дека истото се потпира на одредени клучни показатели за проценка на финансиската успешност и превземање на соодветни активности. Ако наведеното распрашување укаже на отсуство на мерки на успешноста или проверка, постои зголемен ризик од тоа да да не бидат откриени или исправени материјално погрешните прикажувања.

**Интерни контроли на ентитетот** (Види точка 12)

A42. Разбирањето на интерните контроли му помага на ревизорот во идентификувањето на типовите на потенцијални погрешни прикажувања и фактори кои влијаат на ризиците од материјално погрешно прикажување, и во дизајнирање на природата, времето и обемот на натомошните ревизорски постапки.

A43. Следниот објаснувачки материјал во врска со интерните контроли е презентиран во четири области, како што следува:

- Општа природа и карактеристики на интерните контроли.
- Контроли кои се релевантни за ревизијата.
- Природа и обем на разбирање на релевантните контроли.
- Елементи на интерните контроли.

*Генерална природа и карактеристики на интерните контроли*

Цели на интерните контроли

A44. Интерната контрола е дизајнирана, имплементирана и се одржува со цел да одговори на идентификувани деловни ризици кои го загрозуваат постигнувањето на целите на ентитетот поврзани со:

- Веродостојноста на финансиските извештаи;
- Ефикасноста и ефективноста на активностите;
- Усогласеноста со релевантните закони и регулативи.

Начинот на кој интерната контрола е дизајнирана, имплементирана и се одржува, е различен во зависност од големината и сложеноста на ентитетот.

# ИДЕНТИФИКУВАЊЕ И ПРОЦЕНКА НА РИЗИКОТ ОД МАТЕРИЈАЛНО ПОГРЕШНО ПРИКАЖУВАЊЕ ПРЕКУ РАЗБИРАЊЕ НА КЛИЕНТОТ И НЕГОВОТО ОПКРУЖУВАЊЕ

Разгледувања кои се специфични за помалите ентитети

A45. Помалите ентитети можат да користат помалку структурирани средства и поедноставни процеси и постапки за постигнување на целите.

Ограничувања на интерните контроли

A46. Интерната контрола, без оглед колку е ефективна, може да му обезбеди на ентитетот само размуно уверување за постигнување на целите на финансиското известување. На веројатноста за нивно постигнување влијаат и инхерентните ограничувања на интерната контрола. Инхерентните ограничувања ја вклучуваат реалноста дека човечкото расудување во процесот на одлучување може да биде погрешно и дека прекршување на интерната контрола може да настане и поради човечка грешка. На пример, може да постои грешка во дизајнот, или во измената, на контролата. Подеднакво, оперативноста на контролата може да не биде ефективна, така што информациите произведени за целите на интерната контрола (на пример, извештај за исклучоци) не се ефективно искористени, бидејќи лицето одговорно за проверка на наведените информации не ја разбира целта или не превзема соодветни активности.

A47. Дополнително, контролите можат да бидат заобиколени и преку колизија на две или повеќе лица или со несоодветно заобиколување на контролите од страна на раководството. На пример, раководството може да склучи договори со клиентите кои ги менуваат условите на стандардните договори на ентитетот, што може да резултира со неправилно признавање на приходите. Исто така, проверките во софтверските програми дизајнирани за идентификување и известување за трансакции кои надминале одреден кредитен лимит, можат да не бидат извршени или да се оневозможат.

A48. Понатаму, при дизајнирање и имплементирање на контролите, раководството може да одлучува за природата и обемот на контролите кои ќе реши да ги имплементира, како и природата и обемот на ризикот кој ќе одбере да го прифати.

Разгледувања кои се специфични за помалите ентитети

A49. Помалите ентитети вообичаено имаат мал број на вработени, што ја ограничува можноста за поделба на должностите. Во секој случај, во помал ентитет кој е раководен од сопственикот, сопственикот-раководителот има поголема можност за поефективен увид во целокупното работење, отколку во поголеми ентитети. Наведениот увид може да ги компензира ограничените можности за поделба на должностите.

A50. Од друга страна, сопственикот-раководител има поголема можност за заобиколување на контролите, бидејќи системот на интерни контроли е помалку структуиран. Ревизорот треба да го има предвид наведеното при идентификување на ризиците од материјално погрешно прикажување поради измама.

Поделба на интерната контрола на елементи

A51. Поделбата на интерната контрола на пет елементи, за целите на МСР, обезбедува корисна рамка која им помага на ревизорите да разберат како различните аспекти на интерните контроли на ентитетот можат да влијаат на ревизијата:

# ИДЕНТИФИКУВАЊЕ И ПРОЦЕНКА НА РИЗИКОТ ОД МАТЕРИЈАЛНО ПОГРЕШНО ПРИКАЖУВАЊЕ ПРЕКУ РАЗБИРАЊЕ НА КЛИЕНТОТ И НЕГОВОТО ОПКРУЖУВАЊЕ

(а) Контролно опкружување;

(б) Процесот на ентитетот за оценка на ризиците;

(в) Информациониот систем, вклучувајќи ги и поврзаните деловни процеси кои се релевантни за финансиското известување и комуникацијата;

(г) Контролни активности; и

(д) Надгледување на контролите.

Поделбата, не го одразува задолжително начинот на кој ентитетот ги дизајнира, имплементира и одржува интерните контроли, или начинот на кој може да го класификува било кој елемент. Ревизорите можат да користат терминологија или рамка за објаснување на различните аспекти на интерната контрола и нејзиното влијание на ревизијата која е различна од терминологијата и рамката користени во овој МСР, доколку сите елементи вклучени во овој МСР се опфатени.

А52. Објаснувачкиот материјал за петте елементи на интерната контрола, бидејќи истите се поврзани со ревизијата на финансиските извештаи, е вклучен во точките А69 – А104 наведени подолу. Додаток 1 обезбедува дополнително објаснување на овие елементи на интерната контрола.

Карактеристики на мануелни и автоматизирани елементи на интерната контрола кои се релевантни за проценката на ризиците од страна на ревизорот.

А53. Системот на интерни контроли на ентитетот содржи мануелни елементи но често содржи и автоматизирани елементи. Карактеристиките на мануелните и автоматизираните елементи се релевантни за проценката на ризиците од страна на ревизорот и за натамошните ревизорски постапки засновани на наведеното.

А54. Употребата на мануелни или автоматизирани елементи на интерна контрола исто така влијае на начинот на кој се иницираат, евидентираат и процесираат трансакциите, како и начинот на кој се известува за истите:

- Контролите во мануелниот систем можат да вклучуваат постапки како на пример одобрување и проверка на трансакциите, и усогласување и надгледување на усогласените ставки. Алтернативно, ентитетот може да користи автоматизирани постапки за иницирање, евидентирање, процесирање и известување за трансакциите, и во тој случај записите во електронска форма ги заменуваат записите во пишана форма.

- Контролите во ИТ системите содржат комбинација на автоматизирани контроли (на пример, контроли вградени во компјутерската програма) и мануелни контроли. Понатаму, мануелните контроли можат да бидат независни од ИТ, можат да користат информации продуцирани од ИТ, или можат да бидат ограничени на надгледување на ефективното функционирање на ИТ и на автоматизираните контроли, и ограничени на третирање на исклучоците. Кога ИТ се користи за иницирање, евидентирање, процесирање и известување за трансакциите, или други финансиски податоци кои се вклучуваат во финансиските извештаи, системите и програмите можат да вклучат контроли кои се поврзани со потврдување на состојбите на значајните сметки или контроли кои можат да бидат критични за ефективно функционирање на мануелните контроли кои зависат од ИТ.

# ИДЕНТИФИКУВАЊЕ И ПРОЦЕНКА НА РИЗИКОТ ОД МАТЕРИЈАЛНО ПОГРЕШНО ПРИКАЖУВАЊЕ ПРЕКУ РАЗБИРАЊЕ НА КЛИЕНТОТ И НЕГОВОТО ОПКРУЖУВАЊЕ

Комбинацијата на мануелни и автоматизирани елементи на интерната контрола е различна во зависност од природата и сложеноста на примената на ИТ во ентитетот.

A55. Генерално, користа на ентитетот од ИТ се огледа во тоа што ИТ му овозможува:

- Конзистентно да ги применува дефинираните деловни правила и да извршува комплексни пресметки во процесирање на голем број на трансакции и податоци;
- Зајакнување/подобрување на навременоста, расположливоста, и точноста на информациите;
- Олеснување при дополнителна анализа на информациите;
- Подобрување на можноста за надгледување на успешноста на ентитетот и неговите политики и процедури;
- Намалување на ризикот од заобиколување на контролите;
- Подобрување на можноста за поделба на должности преку имплементирање на безбедносни контроли во апликациите, базите на податоци и оперативните системи.

A56. ИТ исто така наметнува специфични ризици на интерните контроли на ентитетот, како на пример:

- Потпирање на системи или програми кои не ги процесираат точно податоците, или пак процесираат погрешни податоци, или пак и двете.
- Неовластен пристап до податоците може да резултира во уништување на податоци или неправилна промена, вклучувајќи и евидентирање на неавторизирани или непостоечки трансакции, или неточно евидентирање на трансакции.

  Особен ризик претставува случајот кога поголем број корисници пристапуваат до иста база на податоци.
- Можноста вработените во ИТ секторот да добијат права на пристап во системот, кои се поголеми од оние што се потребни за извршување на нивните должности, со што се прекршува поделбата на должности.
- Неовластена промена на податоци во мастер базата.
- Неовластена промена на системите или програмите.
- Неизвршување на потребни промени во системите или програмите.
- Неправилни мануелни интервенции.
- Потенцијално губење на податоци или неможност за пристапување до потребните податоци.

A57. Мануелните елементи во интерната контрола можат да бидат посоодветни во случаи кога е потребно расудување и дискреција, како на пример во следните случаи:

- Големи, невообичаени и нетековни трансакции.
- Услови во кои е тешко да се дефинираат и предвидат грешки.

# ИДЕНТИФИКУВАЊЕ И ПРОЦЕНКА НА РИЗИКОТ ОД МАТЕРИЈАЛНО ПОГРЕШНО ПРИКАЖУВАЊЕ ПРЕКУ РАЗБИРАЊЕ НА КЛИЕНТОТ И НЕГОВОТО ОПКРУЖУВАЊЕ

- Променливи услови кои бараат одговор на контролата кој е надвор од делокругот на постоечките автоматизирани контроли.
- Во надгледувањето на ефективноста на автоматизираните контроли.

A58. Мануелните елементи на интерната контрола се помалку веродостојни од автоматизираните, бидејќи истите полесно можат да се заобиколат и исто така се поподложни на едноставни грешки. Поради тоа не може да се претпостави конзистентноста на мануелните елементи на интерната контрола. Мануелните елементи на контролата се помалку соодветни поради следниве причини:

- Голем обем или тековни трансакции, или во ситуации каде грешките кои можат да се очекуваат или предвидат исто така можат и да се спречат, или откријат и исправат, со автоматизирани контролни параметри.
- Контролни активности кај кои специфичниот начин на извршување на контролата може соодветно да се дизајнира и автоматизира.

A59. Обемот и природата на ризиците од интерните контроли е различен во зависност од природата и карактеристиките на информациониот систем на ентитетот. Ентитетот одговара на ризиците кои произлегуваат од примената на ИТ или од примената на мануелните елементи во интерната контрола, со воспоставување на ефективни контроли во согласност со карактеристиките на информациониот систем на ентитетот.

*Контроли релевантни за ревизијата*

A60. Постои директна врска меѓу целите на ентитетот и контролите кои ги имплементира со цел да обезбеди разумно уверување за нивното постигнување. Целите на ентитетот, па според тоа и контролите, се поврзани со финансиското известување, активностите и усогласеноста на работењето; во секој случај, сите ризици и контроли не се релевантни за проценката на ризиците од страна на ревизорот.

A61. Факторите кои се релевантни во ревизорското размислување за тоа дали контролата, индивидуално или во комбинација со други контроли, е релевантна за ревизијата, можат да вклучат како што следува:

- Материјалност.
- Значајност на поврзаниот ризик.
- Големината на ентитетот.
- Природата на активностите на ентитетот, вклучувајќи и организација и сопственичка структура.
- Разноличност и сложеност на активностите.
- Применливи законски и регулаторни барања.
- Услови и применливи компоненти на интерната контрола.
- Природата и сложеноста на системите кои се дел од интерните контроли на ентитетот, вклучувајќи и користење на услужни организации.

# ИДЕНТИФИКУВАЊЕ И ПРОЦЕНКА НА РИЗИКОТ ОД МАТЕРИЈАЛНО ПОГРЕШНО ПРИКАЖУВАЊЕ ПРЕКУ РАЗБИРАЊЕ НА КЛИЕНТОТ И НЕГОВОТО ОПКРУЖУВАЊЕ

- Дали и како одредена контрола, индивидуално или во комбинација со други контроли спречува, или открива и корегира, материјално погрешно прикажување.

A62. Контролите за комплетност и точност на информациите кои се генерирани од ентитетот, можат да бидат релевантни за ревизијата ако ревизорот има намера да ги искористи овие информации во дизајнирањето и извршувањето на понатамошните ревизорски постапки. Контролите поврзани со целите за оперативност и усогласеност можат исто така да бидат релевантни за ревизијата, доколку се поврзани со податоците кои ревизорот ги оценува или користи при ревизорските постапки.

A63. Интерните контроли за заштита на средствата од неовластена набавка, користење или отуѓување, можат да вклучат контроли поврзани со финансиското известување и со оперативните цели. Разгледувањата на ревизорот во однос на овие контроли се генерално лимитирани на оние контроли кои се релевантни за веродостојноста на финансиското известување.

A64. Ентитетот генерално има контроли кои се поврзани со целите кои не се релевантни за ревизијата и поради тоа не мора да бидат разгледани од страна на ревизорот. На пример, ентитетот може да се потпре на софистициран систем на автоматизирани контроли со цел да обезбеди ефективно и ефикасно оперативно работење (како на пример, автоматизиран систем на авионска компанија за следење на распоредот на летови), но овие контроли вообичаено не се релевантни за ревизијата. Понатаму, иако интерните контроли се однесуваат на целиот ентитет или на било кој од неговите организациони делови или деловни процеси, разбирањето на интерните контроли поврзани со секој дел на ентитетот и сите деловни процеси може да не е релевантно за ревизијата.

Разгледувања кои се специфични за ентитети од јавниот сектор

A65. Ревизорите во јавниот сектор често имаат дополнителни обврски во врска со интерните контроли, на пример да известат за усогласеноста со воспоставениот кодекс на практиката. Ревизорите во јавниот сектор исто така имаат обврска да известат за усогласеноста со законите, регулативата или барањата на друга релевантна власт. Како резултат на наведеното, нивната проверка на интерните контроли може да биде и поширока и подетална.

*Природа и обем на разбирање на релевантните контроли* (Види точка 13)

A66. Проценката на контролата вклучува утврдување дали контролата, индивидуално или во комбинација со други контроли, е способна ефективно да ги спречува, или открива и корегира, материјално погрешните прикажувања. Имплементирањето на контролата значи дека контролата постои и дека ентитетот ја користи. Мала е поентата да се оценува имплементирана контрола која не е ефективна, така што прво се разгледува дизајнот на контролата. Неправилно дизајнирана контрола може да претставува значајни слабости во интерната контрола.

A67. Постапката на проценка на ризиците со цел да се добие ревизорски доказ за дизајнот и имплементирањето на релевантните контроли, може да вклучи:

- Барање за објаснувања од вработените во ентитетот.
- Набљудување на примената на специфичните контроли.

# ИДЕНТИФИКУВАЊЕ И ПРОЦЕНКА НА РИЗИКОТ ОД МАТЕРИЈАЛНО ПОГРЕШНО ПРИКАЖУВАЊЕ ПРЕКУ РАЗБИРАЊЕ НА КЛИЕНТОТ И НЕГОВОТО ОПКРУЖУВАЊЕ

- Увид во документи и извештаи.
- Следење на трансакции преку информациониот систем кои се релевантни за финансиското известување.

Како и да е, само барањето за објаснување, не е доволно за наведените цели.

A68. Обезбедувањето на разбирање за интерните контроли на ентитетот не е доволно за да се тестира нивната оперативна ефикасност, доколку не постои некоја автоматизираност која обезбедува конзистентна оперативност на контролите. На пример, обезбедување на ревизорски докази за имплементација на мануелните контроли во одреден момент не обезбедува ревизорски доказ за оперативната ефикасност на контролата во било кој друг момент во текот на ревидираниот период. Во секој случај, поради инхерентната конзистентност на ИТ процесирањето (види точка А55), извршувањето на ревизорските постапки за утврдување дали интерната контрола е имплементирана, може да послужи како тест на оперативната ефективност на контролата, во зависност од оценката на ревизорот за оценка и тестирање на контролите како што се оние врз промените на програмите. Тестовите за оперативна ефективност на контролите се подетално опишани во МСР 330.[10]

*Елементи на интерна контрола – Контролно опкружување* (Види точка 14)

A69. Контролното опкружување ги вклучува функциите на управување и раководење и ставовите, свеста, и активностите на лицата задолжени за управување и раководење во врска со интерните контроли на ентитетот и нивната важност. Контролното опкружување го поставува тонот на организацијата, и влијае на свеста за контролите кај вработените во ентитетот.

A70. Елементите на интерната контрола кои можат да бидат релевантни при обезбедување на разбирање за контролното опкружување вклучуваат, како што следува:

(а) Комуникација и зајакнување на интегритетот и етичките вредности – Овие се основни елементи кои влијаат на ефективноста на дизајнот, администрирањето и надгледувањеот на контролите.

(б) Обврзување за компетентност – Ги вклучува размислувањата на раководството за нивото на компетентност за извршување на одредена работа и начинот на кој тоа ниво се пренесува во потребни вештини и знаења.

(в) Учество од страна на лицата задолжени за управување – Карактеристики на лицата кои се задолжени за управување:

- Независни се од раководството.
- Имаат искуство и статус.
  - Степенот на нивната инволвираност и информациите кои ги добиваат и надгледувањето на активностите.
  - Соодветноста на нивните активности, вклучувајќи го и степенот до кој на раководството му се поставуваат проблематични прашања и се решаваат со нив, и нивна интеракција со интерните и екстерните ревизори.

[10] МСР 330, "Одговори на ревизорот на проценетите ризици"

# ИДЕНТИФИКУВАЊЕ И ПРОЦЕНКА НА РИЗИКОТ ОД МАТЕРИЈАЛНО ПОГРЕШНО ПРИКАЖУВАЊЕ ПРЕКУ РАЗБИРАЊЕ НА КЛИЕНТОТ И НЕГОВОТО ОПКРУЖУВАЊЕ

(г) Филозофија на раководството и стил на работење – Карактеристики, како на пример:

- Приодот на раководството кон превземање и управување со деловен ризик.
- Ставови и активности на раководството во врска со финансиското известување.
- Ставови на раководството кон процесирањето на информации, сметководствената функција и вработените.

(д) Организациона структура – Рамката во која активностите на ентитетот за постигнување се планираат, извршуваат, контролираат и проверуваат.

(ѓ) Назначување на овластувања и одговорности – Начин на кој овластувањето и одговорноста за оперативните активности се назначуваат и начин на кој се воспоставени релациите за известување и хиерархијата на овластувањата.

(е) Политики и практики на човечки ресурси – Политики и практики поврзани со вработување, ориентација, тренинг, евалуација, советување, унапредување, наградување и корективни мерки.

Ревизорски доказ за елементите на контролното опкружување

А71. Релевантен ревизорски доказ може да се обезбеди преку комбинација на барања и други постапки за проценка на ризиците, како на пример комбинација на барања преку набљудување или увид во документи. На пример, преку барања до раководството и вработените, ревизорот може да обезбеди разбирање за начинот на кој раководството ги комуницира со вработените своите погледи за деловната практика и етичкото однесување. Потоа ревизорот може да одлучи дали релевантните контроли се имплементирани преку утврдување, на пример, дали раководството има пишан кодекс на однесување и дали се однесува на начин кој е во согласност со кодексот.

Влијанија од контролното опкружување на проценката на ризиците
од материјално погрешно прикажување

А72. Некои елементи на контролното опкружување имаат влијанија на целокупната постапка за оценка на ризиците од материјално погрешно прикажување. На пример, свеста на ентитетот за контролите, е под значително влијание на лицата задолжени за управување, бидејќи една од нивните улоги е да одржуваат рамнотежа на притисокот на раководството во врска со финансиското известување, кој може да произлезе од барањата на пазарот или шемите на наградување. Затоа ефективноста на дизајнот на контролното опкружување во врска со учеството на лицата задолжени за управување е под влијание на следниво:

- Нивната независност од раководството и нивната можност да ги евалуираат активностите на раководството.
- Дали ги разбираат деловните трансакции на ентитетот.
- Обемот до кој проценуваат дали финансиските извештаи се изработени во согласност со применливата рамка за финансиско известување.

# ИДЕНТИФИКУВАЊЕ И ПРОЦЕНКА НА РИЗИКОТ ОД МАТЕРИЈАЛНО ПОГРЕШНО ПРИКАЖУВАЊЕ ПРЕКУ РАЗБИРАЊЕ НА КЛИЕНТОТ И НЕГОВОТО ОПКРУЖУВАЊЕ

A73. Активен и независен одбор на директори може да влијае на филозофијата и оперативниот стил на повисокото раководство. Како и да е, другите елементи можат да бидат поограничени во нивниот ефект. На пример, иако насочувањето на политиките и процедурите за човечки ресурси кон вработување на компетентен финансиски, сметководствени, ИТ кадар, може да го намали ризикот од грешки во процесирање на финансиските информации, истите не можат да ја елиминираат субјективноста на највисокото раководство за преценување на добивката.

A74. Постоење на задоволително контролно опкружување може да биде позитивен фактор кога ревизорот врши проценка на ризиците од материјално погрешно прикажување. Сепак, иако истото може да помогне за намалување на ризикот од измама, задоволително контролно опкружување не е целосно имуно на злоупотреби. Од друга страна, слабостите во контролното опкружување можат да ја потценат ефективноста на контролите, особено на оние поврзани со измама. На пример, неуспехот на раководството да назначи доволно ресурси кои ќе одговорат на ризиците за безбедноста на ИТ системите, можат спротивно да влијаат на интерната контрола преку овозможување во компјутерските програми или податоци да се извршат неправилни промени или неовластени трансакции. Како што е објаснето во МСР 330, контролното опкружување исто така влијае на природата, времето, и обемот на понатамошните ревизорски постапки. [11]

A75. Контролното опкружување само по себе не спречува, или открива и корегира, материјално погрешно прикажување. Сепак, може да влијае на оценката на ревизорот во врска со ефективноста на другите контроли (на пример, надгледување на контролите и начинот на функционирање на специфичните контроли) и со тоа, на оценката на ревизорот на ризиците од материјално погрешно прикажување.

Разгледувања кои се специфични за помалите ентитети

A76. Контролното опкружување кај малите ентитети се разликува од истото кај големите ентитети. На пример, лицата задолжени за управување во малите ентитети не мора да вклучуваат независен или надворешен член, и улогата на управување може да ја игра директно сопственикот – раководител, во случаи кога нема други сопственици. Природата на контролното опкружување исто така може да влијае на значајноста на другите контроли или на нивното отсуство. На пример, активното учество на сопственикот – раководител може да намали одредени ризици кои произлегуваат од недостаток на поделба на должности во малите деловни потфати; сепак, истото може да зголеми други ризици, на пример ризикот од заобиколување на контролите.

A77. Во дополнение, ревизорскиот доказ за елементите на контролното опкружување кај помали ентитети може да не биде расположлив во документирана форма, особено во случаи кога комуникацијата меѓу раководството и останатите вработени може да е неформална, а сепак ефективна. На пример, малите ентитети може да немаат пишан кодекс на однесување, а наместо тоа да развијат култура која ја истакнува важноста на интегритетот и етичкото однесување, преку усмена комуникација и преку пример за однесување од страна на раководството.

A78. Следствено, ставовите, свеста и активностите на раководството или сопственикот – раководител се од особена важност за разбирањето кое ревизорот треба да го добие за контролното опкружување на помалите ентитети.

[11] МСР 330, точки А2 – А3

# ИДЕНТИФИКУВАЊЕ И ПРОЦЕНКА НА РИЗИКОТ ОД МАТЕРИЈАЛНО ПОГРЕШНО ПРИКАЖУВАЊЕ ПРЕКУ РАЗБИРАЊЕ НА КЛИЕНТОТ И НЕГОВОТО ОПКРУЖУВАЊЕ

*Елементи на интерната контрола – Процес на ентитетот за проценка на ризиците*
(Види точка 15)

A79. Процесот на ентитетот за оценка на ризиците формира основа за тоа како раководството ги утврдува ризиците кои треба да се управуваат. Доколку процесот е соодветен на околностите, вклучувајќи ги природата, големината и сложеноста на ентитетот, истиот му помага на ревизорот во идентификување на ризиците од материјално погрешно прикажување. Одлуката за тоа дали процесот е соодветен на околностите претставуваат прашање на професионално расудување.

Разгледувања кои се специфични за помалите ентитети (Види точка 17)

A80. Невообичаено е да биде воспоставен процес на оценка на ризиците во помалите ентитети. Во вакви случаи, веројатно е дека раководството ќе идентификува ризици преку директна лична инволвираност во бизнисот. Како и да е, без разлика на околностите, постои потреба од распрашување на раководството во врска со идентификуваните ризици и начинот на кој истите се третирани.

*Елементи на интерна контрола – Информационен систем, вклучувајќи ги поврзаните деловни ризици, релевантни за финансиското известување и комуникација*

Информационен систем, вклучувајќи ги поврзаните деловни ризици, релевантни за финансиското известување и комуникација (Види точка 18)

A81. Информациониот систем кој е релевантен за целите на финансиското известување, кој го вклучува и сметководствениот систем, содржи процедури и записи дизајнирани и имплементирани со цел да овозможат:

- Иницирање, евидентирање, процесирање и известување за трансакциите на ентитетот (како и за настаните и условите), како и веродостојност на поврзаните средства, обврски и капитал;
- Разрешување на неточно процесирање на трансакции, на пример, автоматизирани фајлови и процедури за расчистување на времените ставки на периодична основа;
- Процесирање и одговорност за надминување или заобиколување на контролите;
- Пренос на податоците од системот за процесирање на трансакции во главната книга;
- Прибирање и чување на информациите, различни од трансакциите, а кои се релевантни за финансиското известување, како на пример депрецијација и амортизација на средствата и промени во надоместливоста на сметките на побарувањата; и
- Сигурност дека информациите потребни за обелоденување на применливата рамка за финансиско известување се собрани, евидентирани, процесирани, сумаризирани, и соодветно известени во финансиските извештаи.

Книжења во главна книга

# ИДЕНТИФИКУВАЊЕ И ПРОЦЕНКА НА РИЗИКОТ ОД МАТЕРИЈАЛНО ПОГРЕШНО ПРИКАЖУВАЊЕ ПРЕКУ РАЗБИРАЊЕ НА КЛИЕНТОТ И НЕГОВОТО ОПКРУЖУВАЊЕ

A82. Информациониот систем на ентитетот, вообичаено вклучува употреба на стандардни книжења во главната книга, кои се потребни на редовна основа за да се евидентираат трансакциите. На пример, книжења за евиденција на приходи од продажба, набавки, или готовински плаќања во главната книга, или евиденција на сметководствените проценки кои периодично се вршат од страна на раководството, како на пример проценка на ненаплатливиот износ на сметките за побарувања.

A83. Процесот на финансиско известување на ентитетот исто така вклучува и употреба на нестандардни книжења за евидентирање на нетековни, невообичаени трансакции или усогласувања. Примери за вакви книжења вклучуваат усогласувања при консолидација на финансиски извештаи и книжења за деловни комбинаци или продажба или нетековни проценки како што е обезвреднување на средствата. Во мануелните системи за евиденција во главна книга, нестандардните книжења можат да се идентификуваат преку увид во главната книга, книжењата и поткрепувачката документација. Кога се користат автоматизирани постапки за одржување на главната книга, и изработка на финансиските извештаи, вакви книжења можат да постојат само во електронска форма и поради тоа можат полесно да се идентификуваат со примена на компјутерски помогнати ревизорски техники.

Поврзани деловни процеси

A84. Деловни процеси на ентитетот се активностите дизајнирани за:

- Развој, набавка, производство, продажба и дистрибуција на производите и услугите на ентитетот;
- Обезбедување на усогласеност на работењето со законите и регулативата;
- Евидентирање на информации, вклучувајќи и информации во врска со сметководственото и финансиското известување.

Деловните процеси резултираат во трансакции кои се евидентираат, процесираат и известуваат преку информациониот систем. Обезбедување на разбирање за деловните процеси на ентитетот, кои вклучуваат начин на кој се генерираат трансакциите, му помагаат на ревизорот да обезбеди разбирање за информациониот систем на ентитетот релевантен за финансиското известување на начин кој е соодветен на условите на ентитетот.

Разгледувања кои се специфични за помалите ентитети

A85. Информационите системи и поврзаните деловни процеси кои се релевантни за финансиското известување во помалите ентитети вообичаено со помалку софистицирани од оние во големите ентитети, но нивната улога е подеднакво значајна. Малите ентитети со активна вклученост на раководството можно е да немаат потреба од екстензивен опис на сметководствените процедури, софистицирани сметководствени записи, или пишани политики. Разбирањето на системите и процесите на ентитетот поради тоа можат полесно да се ревидираат кај малите ентитети, и можат да бидат позависни од распрашувањето, отколку од увидот во документацијата. Поради тоа, потребата за обезбедување на разбирање, секако, останува важна.

Комуникација (Види точка 19)

# ИДЕНТИФИКУВАЊЕ И ПРОЦЕНКА НА РИЗИКОТ ОД МАТЕРИЈАЛНО ПОГРЕШНО ПРИКАЖУВАЊЕ ПРЕКУ РАЗБИРАЊЕ НА КЛИЕНТОТ И НЕГОВОТО ОПКРУЖУВАЊЕ

A86. Комуникацијата во рамки на ентитетот за улогите и должностите во финансиското известување и значајните активности поврзани со финансиското известување, вклучува обезбедување на разбирање за улогите и должностите кои имаат за цел да обезбедат интерни контроли во процесот на финансиско известување. Вклучува разбирање за тоа колкав е степенот во кој вработените разбираат како нивните активности во информативниот систем на финансиско известување се поврзани со работата на другите вработени, како и степенот до кој ги разбираат средствата за известување на исклучоци на ниво кое е соодветно за ентитетот. Комуникацијата може да завземе форми на прирачници со процедури и прирачници за финансиско известување. Отворените канали на комуникацијата помагаат исклучоците навреме да се известат и да превземат соодветни активности за истите.

Разгледувања кои се специфични за помалите ентитети

A87. Комуникацијата може да биде помалку структурирана и полесно достапна во помалите ентитети, отколку во поголемите, што се должи на помалку нивоа на одговорност и поголема достапност на раководството.

*Елементи на интерната контрола – Контролни активности* (Види точка 20)

A88. Контролните активности се политики и процедури кои обезбедуваат уверување дека директивите на раководството се исполнети. Контролните активности без разлика дали се во рамки на ИТ системите или се мануелни, имаат различни цели и се применуваат на различни организациони и функционални нивоа. Примери за специфични контролни активности вклучуваат активности поврзани со:

- Овластувања.
- Проверка на резултатите.
- Процесирање на информациите.
- Физички контроли.
- Поделба на должности.

A89. Контролни активности релевантни за ревизијата се:

- Оние кои треба да се третираат како такви бидејќи се контролни активности поврзани со значајни ризици и оние кои се поврзани со ризици за кои само суштински постапки не обезбедуваат доволно ревизорски доказ, во согласност со точките 29 и 30, соодветно.
- Оние кои според професионалното мислење на ревизорот се третираат како релевантни.

A90. На мислењето на ревизорот во врска со тоа дали контролната активност е релевантна за ревизијата, влијае ризикот за материјално погрешно прикажување што ревизорот го идентификувал како можен и дали ревизорот смета дека е веројатно соодветно да се тестира оперативната ефикасност на контролите во одлучувањето на обемот на суштинското тестирање.

# ИДЕНТИФИКУВАЊЕ И ПРОЦЕНКА НА РИЗИКОТ ОД МАТЕРИЈАЛНО ПОГРЕШНО ПРИКАЖУВАЊЕ ПРЕКУ РАЗБИРАЊЕ НА КЛИЕНТОТ И НЕГОВОТО ОПКРУЖУВАЊЕ

A91. Ревизорот може да го потенцира обезбедувањето на разбирање за контролни активности кои се однесуваат на области каде ревизорот смета дека веројатноста да се појават ризици од материјално погрешно прикажување е висока. Кога поголем број контролни активности постигнуваат иста цел, нема потреба да се обезбеди разбирање за секоја контролна активност која е поврзана со таа цел.

A92. Разбирањето на ревизорот за постоењето и отсуството на контролни активности, добиено од разбирањето на другите елементи на интерните контроли му овозможуваат на ревизорот да одлучи дали е потребно да се посвети дополнително внимание на обезбедување на разбирање за контролните активности.

Разгледувања кои се специфични за помалите ентитети

A93. Концептите на кои се засноваат контролните активности во помалите ентитети се веројатно идентични со оние на поголемите ентитети, меѓутоа се разликува степенот на формалност со која тие се извршуваат. Понатаму, помалите ентитети можат да утврдат дека одредени типови контролни активности не се релевантни за нив, бидејќи контролата ја извршува раководството. На пример, овластувањето на раководството да одобри кредит на клиенти и да одобри значителни набавки, може да обезбеди јака контрола над состојбите на важните сметки и трансакции, намалувајќи ја или целосно елиминирајќи ја потребата за дополнителни контролни активности.

A94. Веројатно е дека контролните активности на помалите ентитети релевантни за ревизија на истите, се поврзани со главните трансакциски циклуси, како на пример, приходи, набавки и трошоци на вработени.

Ризици кои произлегуваат од ИТ (Види точка 21)

A95. Примената на ИТ влијае на начинот на кој се имплементирани контролните активности. Од перспектива на ревизорот, контролите во ИТ системите се ефективни кога го одржуваат интегритетот на информациите и безбедноста на податоците, како системските процеси и вклучуваат ефективни генерални ИТ и апликативни контроли.

A96. Општите ИТ контроли се политики и процедури кои се поврзуваат со повеќе апликации и го поддржуваат ефективното функционирање на апликативните контроли. Се однеусуваат на главната рамка, мини рамката и околината која ја користат крајните корисници. Општите ИТ контроли кои го одржуваат интегритетот на информациите и безбедноста на податоците, вообичаено вклучуваат контроли над следново:

- Дата центар и мрежни операции.
- Набавка на софтвер, промени и одржување.
- Промена на програмите.
- Безбедност на пристап.
- Набавка на апликативни програми, развој и одржување.

Тие генерално се имплементирани за да се справат со ризиците вклучени во точка A56 погоре.

A97. Апликативните контроли се мануелни или автоматизирани процедури кои вообичаено функционираат на ниво на деловен процес и се аплицираат на процесирањето на

трансакции во индивидуални апликативни програми. Апликативните контроли по природа можат да бидат превентивни (да спречуваат) или детективни (да откриваат) и се дизајнирани за да обезбедат интегритет на сметководствените записи.
Соодветно, апликативните контроли се поврзани со процедури за иницирање, евидентирање, процесирање и известување за трансакции или други финансиски податоци. Овие контроли помагаат за да се обезбеди сигурност дека трансакциите настанале, и дека се комплетно и точно евидентирани и процесирани. Примери за наведеното вклучуваат проверка на внесот на податоците, и нумеричко-секвенцијална проверка, со рачна проверка на извештаи за исклучоци или проверка при внесот на податоците.

*Елементи на интерна контрола – Надгледување на контролите* (Види точка 22)

A98. Надгледување на контролите е процес за проценка на ефективноста на успешноста на интерните контроли во текот на определен временски период. Вклучува оценка на ефективноста на контролите на повремена основа, и превземање на корективни активности во случај на потреба. Раководството обезбедува надгледување на контролите преку тековни активности, одделни евалуации, или комбинација на двете. Тековните активности на надгледување често пати се вградуваат во редовните активности на ентитетот и вклучуваат редовни управувачки и супервизорски активности.

A99. Активностите на раководството за надгледување можат да вклучуваат користење на информации од комуникација со надворешни лица, како на пример приговори од клиенти, и забелешки од регулаторни тела, кои можат да индицираат проблем или област во која има потреба од подобрување.

Разгледувања кои се специфични за помалите ентитети

A100. Надгледувањето на контролите од страна на раководството често пати, се постигнува со блиска соработка и активна инволвираност во секојдневното работење, од страна на раководството или раководителот – сопственик. Оваа инволвираност често пати ги идентификува значајните отстапувања од очекуваните резултати и неточности на финансиските податоци, за кои треба веднаш да се превземат корективни активности.

Функција на интерната ревизија (Види точка 23)

A101. Функцијата на интерната ревизија во ентитетот е релевантна за ревизијата ако природата на одговорностите и активностите на интерната ревизија се поврзани со финансиското известување на ентитетот и ако ревизорот очекува да ја користи работата на интерната ревизија за да ја измени природата или времето, или да го намали обемот на ревизорските постапки кои треба да ги изврши. Ако ревизорот одлучи дека работата на интерната ревизија е релевантна за ревизијата, тогаш се применува МСР 610.

A102. Целите на функцијата на интерната ревизија, и според тоа природата на нејзините одговорности и статус во организацијата, можат значително да се разликуваат и зависат од големината и структурата на ентитетот и барањата на раководството и на лицата задолжени за управување, каде што е тоа применливо. Одговорностите на функцијата на интерната ревизија можат да вклучат, на пример, надгледување на интерните контроли, управување со ризикот, и проверка на усогласеноста со законите и

регулативата. Од друга страна, одговорностите на функцијата на интерната ревизија можат да бидат ограничени од економијата, ефикасноста и ефективноста на активностите, и согласно на тоа можат да не бидат поврзани со финансиското известување.

A103. Ако природата на одговорностите на функцијата на интерната ревизија е поврзана со финансиското известување на ентитетот, разгледувањата на ревизорот во врска со активностите кои ги извршува или ќе ги извршува интерната ревизија, може да вклучи проверка на планот на интерната ревизија за периодот, доколку постои, и може да го дискутира планот со внатрешните ревизори.

Извори на информации (Види точка 24)

A104. Голем дел од информациите кои се користат во надгледувањето можат да се генерираат од информациониот систем на ентитетот. Ако раководството смета дека податоците кои се користат за надгледување се точни без да има основа за ваквата претпоставка, грешките кои може да постојат во информациите, потенцијално го водат раководството кон неточни заклучоци од активностите на надгледување. Според тоа, потребно е разбирање за:

- Изворите на информациите поврзани со активностите на надгледување на ентитетот; и
- Основата врз која раководството смета дека информациите се доволно веродостојни за наведената цел;

како дел од разбирањето на ревизорот за надгледување на активностите на ентитетот како елемент на интерните контроли.

**Идентификување и проценка на ризици од материјално погрешно прикажување**

*Оценка на ризиците од материјално погрешно прикажување на ниво на финансиски извештаи* (Види точка 25(а)):

A105. Ризиците од материјално погрешно прикажување на ниво на финансиски извештаи се однесуваат на ризици поврзани пред сé со финансиските извештаи во целина и потенцијално влијаат на повеќе тврдења. Ризиците од оваа природа не мора да бидат ризици кои се идентификуваат со специфични тврдења на ниво на трансакции, состојби на сметки или ниво на обелоденување. Наместо тоа, тие претставуваат услови кои можат да ги зголемат ризиците од материјално погрешно прикажување на ниво на тврдења, на пример, преку заобиколување на контролите од страна на раководството. Ризиците на ниво на финансиски извештаи можат да бидат особено релевантни за разгледувањата на ревизорот во врска со ризиците од материјално погрешни прикажувања поради злаоупотреба.

A106. Ризиците на ниво на финансиски извештаи можат да произлезат од слабости на контролното опкружување (иако овие ризици можат исто така да се поврзат со други фактори, како на пример послаби економски услови). На пример, слабостите, како недостигот на компетентност на раководството, можат да имаат значаен ефект на финансиските извештаи и можат да бараат сеопфатен одговор од страна на ревизорот.

# ИДЕНТИФИКУВАЊЕ И ПРОЦЕНКА НА РИЗИКОТ ОД МАТЕРИЈАЛНО ПОГРЕШНО ПРИКАЖУВАЊЕ ПРЕКУ РАЗБИРАЊЕ НА КЛИЕНТОТ И НЕГОВОТО ОПКРУЖУВАЊЕ

A107. Разбирањето на ревизорот за интерните контроли може да предизвика двоумење за тоа дали финансиските извештаи можат да бидат предмет на ревизија. На пример:

- Прашања во врска со интегритетот на раководството кои можат да бидат толку сериозни што ќе предизвикаат ревизорот да заклучи дека ризикот од неточната презентација во финансиските извештаи од страна на раководството е таков што не е возможно да се изврши ревизија;
- Прашања во врска со условите и веродостојноста на евиденцијата на ентитетот можат да предизвикаат ревизорот да заклучи дека е веројатно дека не можат да се обезбедат доволно релевантни ревизорски докази достапни за поткрепа на неквалификувано мислење за финансиските извештаи.

A108. МСР 705[12] воспоставува правила и обезбедува инструкции за утврдувањето дали ревизорот има потреба да изрази мислење со резерва или да се воздржи од мислење, или што може да биде потребно во одредени случаи, да се повлече од ангажманот, каде што повлекување е возможно и применливо во согласност со регулативата.

*Оценка на ризиците од материјално погрешно прикажување на ниво на тврдења* (Види точка 25(б))

A109. Ризиците од материјално погрешно прикажување на ниво на тврдења, за класите на трансакции, салда на сметките, и обелоденувања кои треба да се извршат, треба да се разгледаат, бидејќи наведените можат директно да помогнат при утврдување на природата, временскиот распоред и обемот на натамошните ревизорски постапки на ниво на тврдења, потребни за да се обезбеди доволен ревизорски доказ. Во идентификувањето и проценката на ризиците од материјално погрешни прикажувања на ниво на тврдења, ревизорот може да заклучи дека идентификуваните ризици се повеќе поврзани со финансиските извештаи во целина и потенцијално можат да влијаат на повеќе тврдења.

Примена на тврдењата

A110. Во презентирањето на тоа дека финансиските извештаи се во согласност со применливата рамка за финансиско известување, раководството имплицитно или експлицитно дава тврдења во однос на признавање, мерење, презентација и обелоденување на различните елементи на финансиските извештаи и поврзаните обелоденувања.

A111. Тврдењата кои ги користи ревизорот за да разгледа различните типови на потенцијални грешки кои можат да се појават, спаѓаат во следниве 3 категории и можат да ги завземат следниве форми:

(а) Тврдења за класите на трансакции и настани во рамки на ревидираниот период:

(i) Настанување – трансакциите и настаните кои се евидентирани, настанале и се однесуваат на ентитетот.

(ii) Комплетност – евидентирани се сите трансакции кои треба да бидат евидентирани.

[12] МСР 705, "Модификации на мислењето во извештајот на независниот ревизор"

(iii) Точност – износите и останатите податоци поврзани со евидентираните трансакции и настани се точно евидентирани.

(iv) Пресек – трансакциите и настаните се евидентирани во точен сметководствен период.

(v) Класификација – трансакциите и настаните се евидентирани на точни сметки.

(б) Тврдења за салда на сметките во ревидираниот период:

(i) Постоење – побарувањата, обврските и капиталните интереси постојат.

(ii) Права и обврски – ентитетот ги има или ги контролира правата над средствата, а евидентираните обврските се обврски на ентитетот.

(iii) Комплетност - евидентирани се сите трансакции кои треба да бидат евидентирани.

(iv) Вреднување и алокација – средствата, обврските и капиталните итнереси се вклучени во финансиските извештаи во точни износи и секој износ што е резултат на усогласување поради вреднување или алокација е точно евидентиран.

(в) Тврдења за презентацијата и обелоденувањата:

(i) Настанување, права и обврски – обелоденети настани, трансакции и останати активности кои настанале и се однесуваат на ентитетот.

(ii) Комплетност – сите обелоденувања кои требало да бидат вклучени во финансиските извештаи, се вклучени во истите.

(iii) Класификација и разбирливост – финансиските информации се точно презентирани и опишани, и обелоденувањата се јасно изразени.

(iv) Точност и вреднување – финансиските и другите информации се обелоденети точно и во соодветни износи.

A112. Ревизорот може да ги користи тврдењата како што се опишани погоре или може да ги презентира различно сé додека сите погоре наведени аспекти се покриени. На пример, ревизорот може да избере комбинација на тврдења за трансакциите и настанати со тврдења за салда на сметките.

Разгледувања кои се специфични за ентитетите од јавниот сектор

A113. Во случај на тврдења за финансиски извештаи на ентитети од јавниот сектор, во дополнување на тврдењата наведени во точка A111, раководството често може да даде тврдење дека трансакциите и настаните се реализирани во согласност со законите, регулативата или барањата на останати регулаторни институции. Овие тврдења можат да бидат во рамки на обемот на ревизијата на финансиските извештаи.

*Процес на идентификување на ризици од материјално погрешно прикажување* (Види точка 26(а))

A114. Информациите обезбедени преку постапката на оценка на ризиците, вклучувајќи ги и ревизорските докази обезбедени во процесот на проценка на дизајнот на контролите и одлучување дали истите се применети, се користат како ревизорски доказ за поткрепа

на оценката на ризиците. Оценката на ризиците ја утврдува природата, времето и обемот на понатамошните ревизорски постапки кои треба да се извршат.

A115. Додаток 2 обезбедува примери за условите и настаните кои можат да укажат на постоење на ризик од материјално погрешно прикажување.

*Поврзување на контролите со тврдењата* (Види точка 26 (в))

A116. Во процесот на проценка на ризиците, ревизорот може да идентификува контроли кои спречуваат, или откриваат и корегираат, материјално погрешно прикажување во одредени тврдења. Генерално, корисно е да се обезбеди разбирање за контролите и истите да се поврзат со тврдењата во контекст на процесите и системите во кои постојат, бидејќи индивидуалните контроли често пати сами по себе не одговараат на некој ризик. Често, само контролните активности кои повеќекратно се повторуваат, заедно со другите елементи на интерните контроли, се доволни за да одговорат на ризик.

A117. Од друга страна, некои контролни активности можат да имаат специфично влијание на индивидуално тврдење вградено во одреден тип на трансакции или состојба на сметки. На пример, контролните активности кои ентитетот ги воспоставува со цел да се обезбеди дека вработените точно го извршуваат и евидентираат годишниот физички попис на залихите, се директно поврзани со тврдењата за постоење и комплетност на салдата на сметките за евиденција на залихите.

A118. Контролите можат да бидат поврзани со тврдењата директно или индиректно. Колку повеќе врската е индиректна, толку помалку ефективна може да биде контролата во спречување, или откривање и корегирање на грешки во тврдењата. На пример, проверката на менаџерот за продажба на резултатите во врска со продажните активности на одреден регион, вообичаено е само индиректно поврзана со тврдењето за комплетност на приходите од продажба. Поради тоа, можат да бидат помалку ефективни во намалување на ризикот во наведеното тврдење, отколку контролите кои се директно поврзани со истото, како на пример, спојувањето на документот за испорака со документот за плаќање.

*Значајни ризици*

Идентификување на значајни ризици (Види точка 28)

A119. Значајните ризици се често поврзани со значајни нерутински трансакции или активности врз основа на расудување. Нерутински трансакции се трансакции кои не се вообичаени, поради големината или природата, и кои поради тоа не се појавуваат многу често. Активности врз основа на расудување можат да вклучат развој на сметководствени проценки за кои постои значајна несигурност во мерењето. Рутинските, некомплексни трансакции кои се предмет на систематско процесирање помалку е веројатно дека можат да предизвикаат значајни ризици.

A120. Ризикот од материјално погрешно прикажување може да биде поголем за значајни нерутински трансакции кои произлегуваат од:

- Поголема интервенција на раководството за специфицирање на сметководствениот третман.

# ИДЕНТИФИКУВАЊЕ И ПРОЦЕНКА НА РИЗИКОТ ОД МАТЕРИЈАЛНО ПОГРЕШНО ПРИКАЖУВАЊЕ ПРЕКУ РАЗБИРАЊЕ НА КЛИЕНТОТ И НЕГОВОТО ОПКРУЖУВАЊЕ

- Поголема рачна интервенција во процесот на собирање и процесирање на податоците.
- Комплексни пресметки или сметководствени принципи.
- Природата на нерутински трансакции, кои на ентитетот можат да му ја отежнат примената на ефективни контроли над ризиците.

A121. Ризиците од материјално погрешно прикажување можат да бидат поголеми за значајните активности на расудување кои бараат развој на сметководствени проценки, кои произлегуваат од прашања како што се следниве:

- Сметководствените принципи за сметководствените проценки или признавање на приходи можат да бидат подложни на различно толкување.
- Потребното расудување може да биде субјективно или сложено, или да бара утврдување на претпоставки за ефектите на идни настани, на пример, расудување за објективната вредност.

A122. МСР 330 ги опишува последиците од натамошните ревизорски постапки во идентификувањето на ризиците како значајни[13].

Значајни ризици поврзани со ризици од материјално погрешно прикажување поради измама

A123. МСР 240 ги обработува понатамошните барања и упатства во врска со идентификувањето и оценката на ризиците од материјално погрешно прикажување поради измама.[14]

Разбирање на контролите поврзани со значајни ризици (Види точка 29)

A124. Иако ризиците кои се поврзани со значајни нерутински трансакции или активности на расудување, често пати не се подложни на рутински контроли, раководството може да има други начини на кои може да се справи со овие ризици. Според тоа, разбирањето на ревизорот за тоа дали ентитетот има дизајнирано и имплементирано контроли над значајните ризици кои произлегуваат од нерутински трансакции или од активности на расудување, вклучува дали и како раководството одговара на тие ризици. Овие одговори можат да вклучат:

- Контролни активности, како на пример проверка на претпоставките од страна на повисок раководител или експерт.
- Документирани процеси за утврдување на проценките.
- Одобрување од страна на лицата задолжени за управување.

A125. На пример, во случај на еднократен настан, како судско решение, размислувањата за одговорот на ентитетот можат да вклучат разгледување на тоа дали настанот е предаден на соодветен експерт (внатрешен или надворешен правен консултант), дали е проценет потенцијалниот ефект, и како се предложува да се изврши обелоденување во финансиските извештаи.

---

[13] МСР 330, точки 15 и 21
[14] МСР 240, точки 25 – 27

# ИДЕНТИФИКУВАЊЕ И ПРОЦЕНКА НА РИЗИКОТ ОД МАТЕРИЈАЛНО ПОГРЕШНО ПРИКАЖУВАЊЕ ПРЕКУ РАЗБИРАЊЕ НА КЛИЕНТОТ И НЕГОВОТО ОПКРУЖУВАЊЕ

A126. Во некои случаи, раководството може да не одговори соодветно на значајните ризици од материјално погрешно прикажување преку имплементирање на контроли над тие ризици. Неуспехот на раководството да имплементира вакви контроли е индикатор на значајни слабости на интерните контроли. [15]

*Ризици за кои примената само на суштински постапки не обезбедува доволен ревизорски доказ* (Види точка 30)

A127. Ризиците од материјално погрешно прикажување можат директно да се поврзат со евидентирањето на рутинските класи на трансакции или состојби на сметки и изработката на финансиските извештаи. Овие ризици можат да вклучат ризици од неточно или некомплетно процесирање на рутински или значајни класи на трансакции како што се приходите на ентитетот, набавките и готовинските наплати или готовинските плаќања.

A128. Кога вакви рутински деловни трансакции се предмет на високо автоматизирано процесирање со мала примена на мануелни интервенции, можеби е невозможно да се извршат само суштински постапки поврзани со ризикот. На пример, ревизорот може да смета дека ова е случај во услови каде значаен дел од информациите на ентитетот се иницирани, евидентирани, процесирани, или известувани само во електронска форма, како на пример во интегриран систем. Во овие случаи:

- Ревизорскиот доказ може да биде достапен само во електронска форма, и степенот на тоа дали е доволен и соодветен вообичаено зависи од ефективноста на контролите за точноста и комплетноста.
- Потенцијалот за неточно иницирање или промена на информациите кои настануваат и не можат да бидат откриени може да биде поголем доколку соодветните контроли не функционираат ефективно.

A129. Постапките за понатамошни ревизорски постапки за идентификување на овие ризици се опишани во МСР 330.[16]

*Ревизија на проценката на ризиците* (Види точка 31)

A130. Во текот на ревизијата, ревизорот може да добие информации кои значајно се разликуваат од информациите врз кои е извршена проценката на ризиците. На пример, проценката на ризиците може да се заснова на очекување дека одредени контроли функционираат ефективно. При тестирање на наведените контроли, ревизорот може да обезбеди ревизорски доказ дека истите не функционираат ефективно во времето на спроведување на ревизијата. Слично, во извршување на суштинските постапки, ревизорот може да утврди разлики во износи или со зачестеност кои се поголеми отколку оние што се предвидени со проценката на ризиците од страна на ревизорот. Во вакви услови, проценката на ризиците може да не ја одразува соодветно вистинската состојба на ентитетот и натамошните планирани ревизорски постапки може да не се ефективни во откривањето на материјално погрешно прикажување. Види МСР 330 за понатамошни инструкции.

---

[15] МСР 265, "Комуницирање за недостатоците на итнерната контрола со оние кои се задолжени за управувањето и раководењето", точка А7

[16] МСР 330, точка 8

# ИДЕНТИФИКУВАЊЕ И ПРОЦЕНКА НА РИЗИКОТ ОД МАТЕРИЈАЛНО ПОГРЕШНО ПРИКАЖУВАЊЕ ПРЕКУ РАЗБИРАЊЕ НА КЛИЕНТОТ И НЕГОВОТО ОПКРУЖУВАЊЕ

**Документација** (Види точка 32)

A131. Начинот на кој се документираат барањата наведени во точка 32, е со цел ревизорот да донесе одлука со примена на професионалното расудување. На пример, при ревизија на мали ентитети, документацијата може да биде интегрирана во рамки на документацијата на ревизорот за целосната стратегија и планот за ревизијата.[17] Слично на тоа, на пример, резултатите од проценката на ризиците може да бидат документирани одделно, или може да бидат документирани како дел од документацијата на ревизорот за понатамошните постапки.[18] Формата и обемот на документацијата зависи од природата, големината и сложеноста на ентитетот и неговите интерни контроли, достапноста до информации на ентитетот и ревизорската методологија и применетата технологија во текот на ревизијата.

A132. За ентитетите кои имаат едноставни деловни активности и процеси кои се релевантни за финансиското известување, документацијата може да биде во едноставна форма и релативно кратка. Не е потребно да се документира целото разбирање и поврзаните информации што ревизорот го обезбедил. Клучните елементи на разбирањето кои се документирани од страна на ревизорот ги вклучуваат оние на кои ревизорот ја засновал проценката на ризиците од материјално погрешно прикажување.

A133. Обемот на документацијата може исто така да го одразува искуството и способностите на членовите на ревизорскиот тим. Со оглед на тоа што барањата на МСР 230 не се секогаш исполнети, ревизијата извршена од ревизорски тим со членови кои имаат помалку искуство, можно е да бара подетална документација за да им помогне да обезбедат соодветно разбирање за ентитетот, во споредба со ревизорски тим со членови кои имаат искуство.

A134. За тековните ревизии, одредена документација може да биде пренесена, и ако е потребно ажурирана со цел да ги одразува промените во деловните активноси или процеси на ентитетот.

## Додаток 1

(Точки 4(в), 14 – 24, A69 – A104)

## Елементи на интерните контроли

1. Овој Додаток дополнително ги објаснува елементите на интерните контроли, разработени во точките 4(в), 14 – 21 и A69 – A104, и кои се поврзани со ревизијата на финансиските извештаи.

**Контролно опкружување**

[17] МСР 300, "Планирање на ревизијата на финансиски извештаи", точка 7 и 9.
[18] МСР 300, точка 28

# ИДЕНТИФИКУВАЊЕ И ПРОЦЕНКА НА РИЗИКОТ ОД МАТЕРИЈАЛНО ПОГРЕШНО ПРИКАЖУВАЊЕ ПРЕКУ РАЗБИРАЊЕ НА КЛИЕНТОТ И НЕГОВОТО ОПКРУЖУВАЊЕ

2. Контролното опкружување се состои од следново:

(а) *Комуникација и зајакнување на интегритетот и етичките вредности.* Ефективноста на контролите не може да се издигне над интегритетот и етичките вредности на луѓето кои ги креираат, администрираат, и надгледуваат. Интегритетот и етичките однесување се производ на стандардите за етичкото однесување на ентитетот, начинот на кој тие се комуницираат и начинот на кој се спроведуваат во практика. Зајакнувањето на интегритетот и етичките вредности вклучува, на пример, активности на раководството за елиминација или намалување на предизвиците кои можат да влијаат на вработените, истите да бидат вклучени во нечесни, нелегални или неетички активности. Комуникацијата на политиките за интегритет и етички вредности на ентитетот може да вклучи комуникација за стандардите на однесување на вработените преку изјави за запознаеност со политиката и код на однесување, како и преку пример.

(б) *Обврзување за компетентност.* Компетентноста е знаење и вештини потребни за извршување на задачите кои ја дефинираат работната позиција на поединецот.

(в) *Учество од страна на лицата задолжени за управување.* Свеста за контролите на ниво на ентитетот е под значително влијание на лицата задолжени за управување. Важноста на обврските на лицата задолжени за управување се огледа и во кодот на однесување и останатата законска и друга регулатива или упатствата изработени за лицата задолжени за управување. Други обврски на лицата задолжени за управување вклучуваат проверка на дизајнот и ефективното функционирање на процедурите за приговори и дојави и процесот за проверка на ефективноста на интерните контроли на ентитетот.

(г) *Филозофија на раководството и стил на работење.* Филозофијата на раководството и стилот на работење вклучуваат широк спектар на карактеристики. На пример, ставовите и активностите на раководството во врска со финансиското известување можат да се манифестираат преку конзервативен или агресивен избор од расположливите алтернативни сметководствени принципи, или преку свеста и конзерватизмот со кои сметководствените проценки се развиени.

(д) *Организациона структура.* Воспоставување на релевантна организациона структура вклучува согледување на клучните области на овластувања и одговорности и соодветна линија на известување. Дали организационата структура на ентитетот е соодветна, делумно зависи од големината и природата на неговите активности.

(ѓ) *Назначување на овластувања и одговорност.* Назначувањето на овластувања и одговорност може да вклучи политики поврзани со релевантни деловни практики, знаење и искуство на клучните вработени и ресурсите за извршување на должностите. Во дополнување, може да вклучи политики и комуникација насочена кон обезбедување на тоа дека вработените ги разбираат целите на ентитетот, знаат како нивните индивидуални активности се поврзани и допринесуваат за реализација на тие цели, и разбираат и знаат за што се одговорни.

(е) *Политики и практика на човечки ресурси.* Политиките и практиката на човечки ресурси често демонстрира важни прашања во врска со свеста за контролите на ниво на ентитетот. На пример, стандардите за вработување на најквалификувани

# ИДЕНТИФИКУВАЊЕ И ПРОЦЕНКА НА РИЗИКОТ ОД МАТЕРИЈАЛНО ПОГРЕШНО ПРИКАЖУВАЊЕ ПРЕКУ РАЗБИРАЊЕ НА КЛИЕНТОТ И НЕГОВОТО ОПКРУЖУВАЊЕ

лица – со потенцирање на професионалната позадина, претходно работно искуство, минати достигнувања, и доказ за интегритетот и етичкото однесување – демонстрира заложба на ентитетот за обезбедување компетентни и доверливи лица. Политиките за обуки и усовршување кои ги комуницираат проспективните улоги и одговорности и вклучуваат практики како што се обуки и семинари, илустрираат очекувано ниво на извршување и однесување. Унапредувањето водено од периодично вреднување на вработените демонстрира заложба на ентитетот за напредување на квалификуваните вработени кон повисоко ниво на одговорности.

**Процес на проценка на ризиците на ентитетот**

3. За целите на финансиското известување, процесот на ентитетот за проценка на ризиците значи како раководството ги идентификувало деловните ризици кои се релевантни за изработка на финансиските извештаи во согласност со применливата рамка за финансиско известување, како ја проценило нивната значајност, веројатност за настанување и што одлучило во врска со активностите со цел да се одговори и управува со утврдените ризици и резултатите од истите. На пример, процесот на ентитетот за проценка на ризиците може да одговори како ентитетот ги разгледува можностите за неевидентирани трансакции или ги идентификува и анализира значајните проценки евидентирани во финансиските извештаи.

4. Ризиците кои се релевантни за веродостојност на финансиското известување вклучуваат внатрешни и надворешни настани, трансакции или услови кои можат да настанат и да имаат негативно влијание на можноста на ентитетот да иницира, евидентира, процесира и известува финансиски податоци конзистентни со тврдењата на раководството за финансиските извештаи. Раководството може да иницира план, програми, или активности за да одговори на одредени ризици или може да одлучи да прифати ризик поради трошокот или некоја друга причина. Ризици можат да се појават или променат поради причини, како на пример:

- *Промени во оперативното опкружување*. Промените во регулаторното или оперативното опкружување можат да резултираат со промени во притисокот од конкуренцијата и значајно различни ризици.
- *Нови вработени*. Новите вработени можат да имаат различен фокус или различно разбирање за интерните контроли.
- *Нов или повторно воспоставен информационен систем.* Значајните и брзи промени во информативните системи можат да ги променат ризиците поврзани со интерните контроли.
- *Рапиден пораст*. Значајна и рапидна експанзија на активностите може да ги оштети контролите и да го зголеми ризикот од прекршување на контролите.
- *Нова технологија.* Инкорпорирањето на нови технологии во производствениот процес или информативните системи може да го промени ризикот поврзан со интерните контроли.
- *Нови деловни модели, производи или активности.* Навлегување во нови деловни области или трансакции со кои ентитетот има малку искуство можат да предизвикаат нови ризици поврзани поврзани со интерните контроли.

# ИДЕНТИФИКУВАЊЕ И ПРОЦЕНКА НА РИЗИКОТ ОД МАТЕРИЈАЛНО ПОГРЕШНО ПРИКАЖУВАЊЕ ПРЕКУ РАЗБИРАЊЕ НА КЛИЕНТОТ И НЕГОВОТО ОПКРУЖУВАЊЕ

- *Корпоративно преструктуирање.* Преструктуирањето може да биде проследено со намалување на вработените и промени во надзорот и поделбата на должности, што може да ги промени ризиците поврзани со интерните контроли.
- *Проширено работење во странство.* Проширувањето или вложување во странство носи нови и често пати специфични ризици кои можат да влијаат на интерните контроли, на пример дополнителен или променет ризик од трансакциите во странска валута.
- *Нови сметководствени принципи.* Прифаќање на нови или измена на постоечките сметководствени принципи може да влијае на ризиците при изработка на финансиските извештаи.

**Информационен систем, вклучувајќи ги поврзаните деловни процеси кои се релевантни за финансиското известување, и комуникацијата**

5. Информациониот систем се состои од инфраструктура (физички и хардверски елементи), софтвер, луѓе, процедури и податоци. Многу информативни системи екстензивно ја користат информативната технологија (ИТ).

6. Информациониот систем кој е релевантен за целите на финансиско известување, кој го вклучува и системот за финансиско известување, вклучува методи и записи кои:
   - Ги идентифкуваат и евидентираат сите валидни трансакции.
   - На времена основа ги опишуваат трансакциите во доволно детали, за да овозможат правилна класификација на трансакциите за финансиското известување.
   - Ја мерат вредноста на трансакциите на начинот кој овозможува евидентирање на нивната точна монетарна вредност во финансиските извештаи.
   - Го утврдуваат временскиот период во кој трансакциите настанале, за да овозможат евидентирање на трансакцијата во правилен сметководствен период.
   - Правилно ги презентираат трансакциите и поврзаните обелоденувања во финансиските извештаи.

7. Квалитетот на информациите обезбедени преку информативната технологија влијаат на можноста на раководството да донесе соодвени одлуки во раководењето и контролата на активностите на ентитетот и можноста да изработи веродостојни финансиски извештаи.

8. Комуникацијата, што вклучува обезбедување на разбирање за индивидувалните улоги и одговорности релевантни за интерните контроли на финансиското известување, можат да заземат форми на упатства, инструкции, прирачници за сметководство и финансиско известување и меморандуми. Комуникацијата исто така може да се врши електронски, усмено, и преку активности на раководството.

**Контролни активности**

# ИДЕНТИФИКУВАЊЕ И ПРОЦЕНКА НА РИЗИКОТ ОД МАТЕРИЈАЛНО ПОГРЕШНО ПРИКАЖУВАЊЕ ПРЕКУ РАЗБИРАЊЕ НА КЛИЕНТОТ И НЕГОВОТО ОПКРУЖУВАЊЕ

9. Генерално, контролните активности кои можат да бидат релевантни за ревизијата можат да се класифицираат како политики и процедури кои се однесуваат на следново:

- *Проверка на резултатите.* Овие контролни активности вклучуваат проверка и анализи на реалните резултати во споредба со буџетираните, со предвидувањата и со резултати од претходни периоди; поврзување на различни пакети на податоци – оперативни со финансиски – едни со други, заедно со анализа на врските и аналитички и корективни активности; споредба на внатрешно генерирани податоци со податоци од надворешни извори; и проверка на резултати од функционирањето, односно активноста.

- *Процесирање на информации.* Две широки групирања на контролните активности за информативните системи се групирања на апликативни контроли, кои се аплицираат во процесирање во индивидуалните апликации, и генерални ИТ контроли, кои се политики и процедури кои се поврзани со повеќе апликации и го поддржуваат ефективното функционирање на апликативните контроли, со тоа што помагаат да се обезбеди конитинуирано правилно функционирање на информативните системи. Примерите за апликативни контроли вклучуваат проверка на аритметичка точност на податоците, одржување и проверка на сметките и бруто билансот, автоматизирани контроли, како на пример контролни проверки при внес на податоци и нумерички секвенцијални проверки, и рачно следење на извештаите за исклучоци. Примерите за генерални ИТ контроли се контроли при промена на програми, контроли кои го ограничуваат пристапот до програмите или податоците, контроли над имплементирање на нови верзии на софтверските апликации и контроли на системскиот софтвер кои го ограничуваат пристапот до или надгледувањето на користењето на системите кои можат да ги променат финансиските податоци или записи без да остават трага.

- *Физички контроли.* Контролите вклучуваат:

  - Физичка безбедност на средствата, вклучувајќи и заштита како на пример обезбеден пристап до средствата и податоците.

  - Авторизација на пристапот до компјутерските програми и податоци.

  - Периодичен попис и споредба на податоците со евидентираните податоци (на пример споредба на резултатите од попис на готовината, хартиите од вредност и залихите со сметководствените податоци).

  Обемот до кој физичките контроли имаат намера да ја спречуваат кражбата на средствата е релевантен за веродостојноста на изработката на финансиските извештаи, и според тоа ревизијата, зависи од условите како на пример кога средствата се високо подложни на измама.

- *Поделба на должности.* Назначување на одговорности за овластувања на трансакции, евидентирање на трансакции, и одржување на сопственоста над средствата на различни лица. Поделбата на должности има цел да ги намали можностите на едно лице да му се овозможи да биде во позиција да изврши и да прикрие грешки или измама во извршување на редовните должности.

10. Одредени контролни активности можат да зависат од постоење на соодветни политики на повисоко ниво воспоставени од раководството или лицата задолжени за управување. На пример, контролата за овластувања може да биде делегирана под воспоставените

упатства, како на пример критериуми за вложувања поставени од лицата задолжени за управување; алтернативно, нерутинските трансакции како на пример големи набавки можат да бараат повисоко ниво на одобрување, вклучувајќи во некои случаи и одобрување од акционерите.

**Надгледување на контролите**

11. Важна обврска на раководството е да воспостави и одржува интерни контроли на континуирана основа. Надгледувањето на контролите од страна на раководството вклучува разгледување на тоа дали истите функционираат како што е планирано и дека се менуваат соодветно на промената на условите во кои функционираат. Надгледувањето на контролите може да вклучи активности како на пример проверка на тоа дали на повремена основа се врши усогласување на состојбата на сметката во банка, оценка на интерната ревизија за усогласеност на вработените за продажба со политиката на ентитетот за условите во договорите за продажба, и проверка од страна на правната служба за усогласеност со политиките за етичко однесување или деловни практики на ентитетот. Надгледувањеот исто така се извршува за да обезбеди дека контролите со тек на времето продолжуваат да функционираат ефективно. На пример, ако не се следи повременото усогласување на состојбата на сметката во банка, вработените ќе престанат да го вршат истото.

12. Интерните ревизори или вработените кои извршуваат слични функции можат да придонесат во надгледувањето на контролите на ентитетот преку одделни евалуации. Вообичаено, тие редовно обезбедуваат информации за функционирањето на интерните контроли, фокусирајќи значително внимание на евалуација на ефективноста на интерните контроли и комуникација на информациите за јаките страни и слабостите на интерните контроли и препораки за подобрување на истите.

13. Надгледување на активностите можат да вклучат користење на информации од комуникацијата со надворешни лица, кои можат да индицираат проблем или да покажат област во која е потребно подобрување. Клиентите имплицитно ги потврдуваат податоците за плаќање преку плаќање на фактурите или приговори за утврдените трошоци. Во дополнување, регулаторот може да комуницира со ентитетот во врска со прашања кои влијаат на функционирањето на интерните контроли, на пример, комуникација во врска со контроли/ревизии извршени од банкарски регулаторни агенции. Исто така, раководството може да ја има предвид комуникацијата со надворешните ревизори во врска со интерните контроли и нивните сознанија добиени во текот на ревизијата.

# ИДЕНТИФИКУВАЊЕ И ПРОЦЕНКА НА РИЗИКОТ ОД МАТЕРИЈАЛНО ПОГРЕШНО ПРИКАЖУВАЊЕ ПРЕКУ РАЗБИРАЊЕ НА КЛИЕНТОТ И НЕГОВОТО ОПКРУЖУВАЊЕ

## Додаток 2

(Види точки А33, А115)

## Услови и настани кои можат да укажат на ризици од материјално погрешно прикажување

Следниве се примери за услови и настани кои можат да укажат на ризици од материјално погрешно прикажување. Примерите покриваат широк спектар на услови и настани; меѓутоа, не сите услови и настани се релевантни за секој ревизорски ангажман и листата на примери не е целосна.

- Активности во региони кои се економски нестабилни, на пример, земји со значајна валутна девалвација или висока инфлација.
- Активности изложени на нестабилен пазар, како на пример, тргување со фјучерси.
- Активности кои се предмет на комплексна регулатива.
- Концептот на конитинуитет и ликвидност вклучувајќи загуба на значајни клиенти.
- Ограничувања на пристапот до капитал и кредити.
- Промени во индустријата во која ентитетот функционира.
- Промени во ланецот на добавувачи.
- Развој или понуда на нови производи или услуги, или преминување кон нови оперативни линии.
- Проширување на нови локации.
- Промени на ентитетот како што се големи набавки или реорганизација или други невообичаени настани.
- Ентитети или деловни сегменти кои веројатно ќе бидат продадени.
- Постоење на комплексни асоцијации или здружување на средства.
- Примена на вонбилансно финансирање, ентитети за специјални намени и други комплексни финансиски аранжмани.
- Значајни трансакции со поврзани страни.
- Недостиг на вработени со релевантни знаења и вештини во однос на сметководството и финансиското известување.
- Промени во клучните вработени, вклучувајќи и заминување на клучни извршни лица.
- Слабости во интерните контроли, особено оние на кои не е одговорено од страна на раководството.
- Неконзистентност меѓу ИТ и деловната стратегија на ентитетот.
- Промени во ИТ опкружувањето.
- Инсталација на значајни ИТ системи поврзани со финансиското известување.

# ИДЕНТИФИКУВАЊЕ И ПРОЦЕНКА НА РИЗИКОТ ОД МАТЕРИЈАЛНО ПОГРЕШНО ПРИКАЖУВАЊЕ ПРЕКУ РАЗБИРАЊЕ НА КЛИЕНТОТ И НЕГОВОТО ОПКРУЖУВАЊЕ

- Барања од страна на регулаторни или владини тела во врска со активностите и финансискиот резултат на ентитетот.
- Минати грешки, историја на грешки или значајни износи на усогласувања на крајот на годината.
- Значајни износи на нерутински или несистематски трансакци, вклучувајќи меѓукомпаниски трансакции и трансакции со големи приходи на крајот на годината.
- Трансакции кои се евидентирани врз основа на намера на раководството, на пример, рефинансирање на долг, продажба на средства и класификација на хартиите од вредност.
- Примена на нови сметководствени принципи.
- Сметководствени мерења кои вклучуваат комплексни процеси.
- Настани или трансакции кои вклучуваат значајна несигурност во мерењето, имајќи ги предвид и сметководствените проценки.
- Судски постапки во тек и потенцијални обврски, на пример, обврски по гаранции за продадени производи, финансиски гаранции и казни во врска со одржување на животната средина.

# МЕЃУНАРОДЕН СТАНДАРД ЗА РЕВИЗИЈА 320

# МАТЕРИЈАЛНОСТ ВО ПЛАНИРАЊЕ И ИЗВРШУВАЊЕ НА РЕВИЗИЈАТА

(Стапува во сила за ревизиите на финансиските извештаи за периодите кои почнуваат на или по 15 декември 2009 година)

**СОДРЖИНА**


| | Точка |
|---|---|
| **Вовед** | |
| Делокруг на овој МСР | 1 |
| Материјалноста во контекст на ревизија | 2-6 |
| Датум на стапување во сила | 7 |
| **Цел** | 8 |
| **Дефиниции** | 9 |
| **Барања** | |
| Определување на материјалноста и материјалност за извршување на работата при планирање на ревизијата. | 10-11 |
| Ревидирање во тек на процесот на ревизија | 12-13 |
| Документација | 14 |
| **Примена и друг објаснувачки материјал** | |
| Материјалноста и ревизорскиот ризик | A1 |
| Определување на материјалност и материјалност за извршување на работата при планирање на ревизијата | A2-A12 |
| Ревидирање во тек на извршување на ревизијата | A13 |


Меѓународниот стандард за ревизија (МСР) 320, "Материјалност при планирање и извршување на ревизијата" треба да се чита во врска со МСР 200, "Општи цели на независниот ревизор и спроведувањето на ревизијата согласно со Меѓународните стандарди за ревизија."

МАТЕРИЈАЛНОСТ ВО ПЛАНИРАЊЕ И ИЗВРШУВАЊЕ НА РЕВИЗИЈАТА

## Вовед

### Делокруг на овој МСР

1. Овој Меѓународен стандард за ревизија (МСР) се однесува на одговорноста на ревизорот да го применува концептот на материјалност во планирање и извршување на ревизијата на финансиските извештаи. МСР 450[1] опишува како треба да се искористи материјалноста при оценување на ефектот од идентификуваните погрешни прикажувања во ревизијата и можните некорегирани погрешни прикажувања во финансиските извештаи.

### Материјалноста во контекст на ревизијата

2. Рамките за финансиско известување често го опишуваат концептот на материјалност во контекст на подготвување и презентирање на финансиските извештаи. Иако рамките за финансиското известување може да ја опишат материјалноста на различни начини, тие генерално објаснуваат дека:

- Погрешните прикажувања, вклучувајќи ги и изоставувањата на износи може да се сметаат како материјални одделно или збирно доколку е разумно да се очекува дека истите може да влијаат на економските одлуки на корисниците кои се донесени врз основа на финансиските извештаи;

- Расудувањата за материјалноста се прават врз основа на постоечкото опкружување, и се под влијание на големината или природата на погрешните прикажувања или комбинација од двете; и

- Расудувањата за прашањата кои се материјални за корисниците на финансиските извештаи се утврдуваат врз основа на барањата за вообичаени финансиски информации од страна на крајните корисници како група.[2] Можниот ефект на погрешните прикажувања врз специфични поединечни корисници, чии барања значително се разликуваат од останатите, не се зема во предвид.

3. Вакво разгледување, доколку е вклучено во применливата рамка за финансиско известување, на ревизорот му обезбедува рамка на референци за определување на материјалноста на ревизијата. Доколку применливата рамка за финансиско известување не го вклучува концептот на материјалноста, карактеристиките на кои се однесува точка 2 му обезбедуваат на ревизорот ваква рамка на референци.

4. Определувањето на материјалноста од страна на ревизорот е прашање на професионално расудување, и е под влијание на согледувањето на ревизорот за потребите од финансиски информации за корисниците на финансиските извештаи. Во овој контекст, разумно за ревизорот е да претпоставува дека корисниците:

(а) Имаат разумно познавање на деловните и економските активности и сметководството, како и интерес да ги проучат информациите од финансиските извештаи со разумна анализа;

---

[1] МСР 450, "Оценка на погрешните прикажувања идентификувани во текот на ревизијата",

[2] На пример, "Рамката за изготвување и презентирање на финансиските извештаи", прифатена од Меѓународниот одбор за сметководствени стандарди во април 2001, укажува на следното, за профитно ориентирано претпријатие, како инвеститори кои го обезбедуваат капиталот на претпријатието, резервациите на финансиските извештаи кои ги задоволуваат нивните барања, исто така ги задоволуваат барањата на останантите корисници на финансиските извештаи.

(б) Разбираат дека финансиските извештаи се подготвени, презентирани и ревидирани до нивото на материјалност;

(в) Препознаваат инхерентни настани при мерењето на вредностите врз основа на користење проценки, расудување и земање во предвид на идните настани; и

(г) Донесуваат разумни економски одлуки врз основа на информациите во финансиските извештаи.

5. Концептот на материјалност се применува од страна на ревизорот и при планирањето и при извршувањето на ревизијата, како и при оценувањето на ефектот од идентификувани погрешни прикажувања во ревизијата и можните некорегирани погрешни прикажувања во финансиските извештаи, и во формирањето на мислење во ревизорскиот извештај.(Точка А1)

6. При планирањето на ревизијата, ревизорот прави расудувања во однос на големината на погрешните прикажувања кои ќе се сметаат како материјални. Овие расудувања обезбедуваат основа за:

(а) Определување на природата, времето и обемот на постапките за оценување на ризикот.

(б) Идентификување и проценување на ризикот од материјално погрешни прикажувања.

(в) Определувањето на природата, времето и обемот на понатамошните ревизорските постапки.

Материјалноста определена при планирањето на ревизијата не е неопходно да биде претставена како износ под кој, можните грешки кои што не се идентификувани одделно или збирно, секогаш ке бидат оценети како нематеријални. Околностите поврзани со некои погрешни прикажувања може да предизвикаат ревизорот да ги оцени како материјални иако истите се под нивото на материјалноста. И покрај тоа што не е практично да се формираат ревизорските постапки за идентификување на погрешните прикажувања кои може да бидат материјални единствено поради нивната природа, ревизорот ги зема во предвид не само големината туку и природата на некорегираните погрешни прикажувања и одредени услови за нивно појавување, кога го оценува нивниот ефект врз финансиските извештаи.[3]

**Датум на стапување во сила**

7. Овој МСР стапува во сила за ревизиите на финансиските извештаи за периодите кои почнуваат на или по 15 декември 2009 година.

## Цел

8. Целта на ревизорот е да го примени концептот на материјалност соодветно во планирањето и извршувањето на ревизијата.

## Дефиниции

9. За целите на МСР, материјалност за извршување на ревизијата значи износот или износите кои се поставени од ревизорот на помал износ од материјалноста на финансиските извештаи во целина, за да се намали на соодветно ниско ниво, веројатноста да збирот од некорегираните и неоткриените погрешни прикажувања ја надминуваат материјалноста за финансиските извештаи во целина. Доколку е

[3] МСР 450, точка А16

применливо, материјалноста за извршување на ревизијата исто така се однесува и на износот или износите кои се поставени од страна на ревизорот на помал износ од нивото на материјалност или нивоа за некои одредени класи на трансакции, салда на сметки или обелоденувања.

## Барања

### Определување на материјалност и материјалноста за извршување на ревизијата кога се планира ревизијата

10. Кога се воспоставува севкупната стратегија на ревизија, ревизорот треба да определи материјалност за финансиските извештаи во целина. Доколку во специфични околности на ентитетот постојат една или повеќе одделни класи на трансакции, салда на сметки или обелоденувања за кои износот на погрешните прикажувања е помал износ од нивото на материјалноста определена за финансиските извештаи разумно е да се очекува истите да влијаат на економските одлуки на корисниците донесени врз основа на финансиските извештаи, поради тоа ревизорот треба исто така да определи ниво на материјалност или нивоа кои ке бидат применети за овие поединечни класи на трансакции, салда на сметки или обелоденувања. (Точки А2-А11)

11. Ревизорот треба да ја определи материјалноста за извршување на ревизијата за целите на оценување на ризици од материјални погрешни прикажувања и определувања на природата, временскиот распоред и обемот на понатамошните ревизорски постапки. (Точка А12)

### Ревидирање во тек на извршување на ревизија

12. Ревизорот треба да ја ревидира материјалноста утврдена за финансиските извештаи во целина (и, доколку е применливо нивото на материјалноста или нивоата за одредени класи на трансакции, салда на сметки или обелоденувања) во случај да утврди податоци во текот на извршувањето на ревизијата, кои ќе влијаат ревизорот да определи различен износ (износи) од оние кои биле првично определени. (Точка А13)

13. Доколку ревизорот заклучи дека е посоодветно пониско ниво на материјалноста на финансиските извештаи во целина (и, доколку е применливо нивото на материјалноста или нивоата за одредени класи на трансакции, салда на сметки или обелоденувања), од нивото кое било определено на почетокот, ревизорот треба да определи дали е неопходно да се ревидира материјалноста за извршување на ревизијата, и дали природата, временскиот распоред и обемот на понатамошните ревизорски постапки остануваат непроменети.

### Документирање

14. Ревизорот треба да ги вклучи во ревизорската документација следните вредности и факторите кои влијаат при нивното определување:[4]

(а) Материјалноста на финансиските извештаи во целина (види точка 10).

(б) Доколку е применливо, нивото на материјалноста или нивоата за одредени класи на трансакции, салда на сметки или обелоденувања (види точка 10).

(в) Материјалноста за извршување на ревизијата (види точка 11).

(г) Ревидирање на точките (а) – (в) во тек на извршувањето на процесот на ревизијата (види точка 12-13).

[4] МСР 230, "Ревизорска документација", точки 8-11 и точка А6.

МАТЕРИЈАЛНОСТ ВО ПЛАНИРАЊЕ И ИЗВРШУВАЊЕ НА РЕВИЗИЈАТА

***

## Примена и друг објаснувачки материјал

**Материјалноста и ревизорскиот ризик** (точка 5)

А1. Во процесот на извршување на ревизија на финансиските извештаи, главни цели на ревизорот се да обезбеди разумно уверување дека финансиските извештаи во целина не содржат материјални погрешни прикажувања, дали како резултат на измами или грешки, овозможувајќи му на ревизорот да изрази мислење дали финансиските извештаи се подготвени во согласност со применливата рамка за финансиско известување, со почитување на сите аспекти на материјалноста и усогласување со поврзаните МСР при составување на финансиските извештаи, и во согласност со ревизорските наоди.[5] Ревизорот обезбедува разумно уверување преку обезбедување на доволно соодветна ревизорска документација за да го намали ревизорскиот ризик на прифатливо ниско ниво.[6] Ревизорски ризик е ризик дека ревизорот ќе изрази несоодветно мислење кога финансиските извештаи се материјално погрешно прикажани. Ревизорскиот ризик претставува функција на ризикот од материјални погрешно пиркажување и ризик од неоткривање.[7] Материјалноста и ревизорскиот ризик се земаат во предвид во текот на ревизијата поединечно при:

(а) Идентификување и оценување на ризици од материјално погрешни прикажувања. [8]

(б) Определување на природата, временскиот распоред и обемот на понатамошните ревизорски постапки. [9]

(в) Оценување на ефектот од некорегирани погрешни прикажувања во финансиските извештаи[10] доколку постојат при изразување на мислење во ревизорскиот извештај.[11]

**Определување на материјалност и материјалноста за извршување на ревизијата при планирање на ревизијата**

*Настани специфични за претпријатијата од јавниот секотор* (точка 10)

А2. Кај претпријатијата од јавниот сектор, примарни корисници на нивните финансиските извештаи се законодавните и регулаторните тела. Понатаму, финансиските извештаи покрај за економски одлуки може да бидат искористени и за донесување на други одлуки. Определување на материјалноста на финансиските извештаи во целина (доколку е применливо, нивото на материјалноста или нивоата за одредени класи на трансакции, салда на сметки или обелоденувања) при ревизија на финансиски извештаи на претпријатијата во јавниот сектор е под влијание на законите, прописите или останатата регулатива и од страна на финансиски информации потребни на законодавните тела и на јавноста во врска со програми во јавниот сектор.

---

[5] МСР 200, " Општи цели на независниот ревизор и извршување на ревизијата согласно со Меѓународните стандарди за ревизија" точка 11.

[6] МСР 200, точка 17.

[7] МСР 200, точка 13 (в).

[8] МСР 315, "Идентификување и проценка на ризиците од материјално погрешно прикажување преку разбирање на ентитетот и неговото опкружување"

[9] МСР 330, "Одговори на ревизорот на проценетите ризици".

[10] МСР 450.

[11] МСР 700, "Формирање на мислење и известување за финансиските извештај"

## МАТЕРИЈАЛНОСТ ВО ПЛАНИРАЊЕ И ИЗВРШУВАЊЕ НА РЕВИЗИЈАТА

*Користење на мерила во определувањето на материјалноста за финансиските извештаи како целина (Точка 10)*

A3. Определувањето на материјалноста вклучува примена на професионално расудување и најчесто се употребува процент од избрани мерила како почетна точка за определување на материјалноста на финансиските извештаи. Фактори кои може да влијаат на идентификувањето на соодветно мерило се следните:

- Елементите на финасиските извештаи (на пример, средства, обврски, капитал, приходи, трошоци).
- Постоењето на ставки врз кои е фокусирано вниманието на корисниците на финансиските извештаи од одредени ентитети (на пример, за целите на оценувањето на финансискиот резултат корисниците може да го насочат своето внимание на добивката, приходите или нето средствата).
- Природата на ентитетот, фазата од животниот циклус во кој се наоѓа ентитетот, и индустриската и економската средина во која ентитетот ја извршува својата активност.
- Сопственичката структура и начинот на кој е финансиран (на пример, доколку ентитетот е финансиран воглавно со задолжување наместо од сопствен капитал, корисниците може да му придадат поголемо значење на средствата и побарувањата одколку на заработувачката на ентитетот.
- Делумно заобиколување на мерилата.

A4. Примери за мерила кои може да бидат соодветни во зависност од карактеристиките на ентитетот, вклучуваат категории на прикажани приходи како на пример добивка пред оданочување, вкупни приходи, вкупна добивка и вкупни трошоци, вкупен капитал или вредност на нето средствата. Добивката пред оданочување од тековното работење често се употребува за профитно ориентирани претпријатија. Кога добивката пред оданочување од тековното работење се заобиколува, тогаш може да бидат соодветни, други мерила како што се бруто добивка или вкупни приходи.

A5. Во врска со избраното мерило, релевантните финансиски податоци вообичаено вклучуваат финансиски резултати и финансиски состојби од претходни периоди, тековни финански резултати и финансиски состојби, и буџети или прогнози за тековниот период прилагодени кон значајните промени во опкружувањето на ентитетот (на пример, значајни деловни набавки) и релевантни промени на индустриското или економското опкружување во кое функционира ентитетот. На пример, кога како почетна точка при определувањето на материјалноста за финасиските извешта кај поединечни ентитети е заснована на процент од добивката пред оданочување од тековно работење, околностите кои предизвикуваат исклучителни зголемувања или намалувања на ваквата добивка може да го наведат ревизорот да одлучи дека посоодветно е материјалноста за финансиските извештаи да се определи користејќи усогласена добивка пред оданочување од тековно работење врз основа на претходни резултати.

A6. Материјалноста се однесува на финансиските извештаи за кои ревизорот известува. Доколку финансиските извештаи се изготвени за финансиски период на известување помал или поголем од дванаесет месеци, како што е случај за ново претпријатие или промена во финансискиот период за известување, материјалноста се однесува за финансиските извештаи изготвени за тој финансиски период на известување.

МАТЕРИЈАЛНОСТ ВО ПЛАНИРАЊЕ И ИЗВРШУВАЊЕ НА РЕВИЗИЈАТА

А7. Определувањето на процентот кој што ќе биде применет на избрано мерило вклучува примена на професионално расудување. Постои врска помеѓу процентот и избраното мерило, како што е процентот применет на добивката пред оданочување од тековно работење, кој ќе биде нормално повисок од процентот применет на вкупните приходи. На пример, ревизорот може да смета дека пет проценти од добивката пред оданочувањето од тековното работење може да биде соодветно мерило за профитно ориентираните претпријатија во преработувачката индустрија, додека за непрофитните претпријатија може да смета дека е соодветен еден процент од вкупните приходи или вкупните трошоци. Сепак повисок или понизок процент може да се смета за соодветен во зависност од околностите.

Настани специфични за малите претпријатија

А8. Кога добивката пред оданочување од тековно работење кај ентитетите е континуирано номинален, како што е случај кај претпријатијата управувани од сопственикот каде сопственикот значаен дел од добивката пред оданочување го презема како награда, мерилото како што е добивка пред наградување и оданочување може да биде порелевантно.

Настани специфични за претпријатијата од јавниот секотор

А9. При ревизија на претпријатијата од јавниот сектор вкупниот трошок или нето трошокот (трошоци намалени за приходи или трошоци намалени за приливи) може да претставуваат посоодветни мерила за планираните активности. Кога претпријатијата од јавниот сектор имаат надлежност над јавни средства тогаш средствата може да бидат соодветно мерило.

*Ниво на материјалност или нивоа за одредени класи на трансакции, салда на сметки или обелоденувања* (точка 10)

А10. Во фактори кои може да укажуваат на постоење на една или повеќе класи на трансакции, салда на сметки или обелоденувања за кои грешките имаат помала вредност од материјалноста на финансиските извештаи во целина, разумно е да се очекува дека истите ќе влијаат на економските одлуки кои ги донесуваат корисниците врз основа на финансиските извештаи и се вбројуваат следните:

- Дали законот, регулативите или применетата рамка за финансиското известување влијае врз очекувањата на корисниците во однос на мерењето или обелоденувањето на одредени ставки (како на пример, трансакции на поврзани страни и бонуси за раководството и оние кои се задолжени за управување).
- Клучните обелоденувања поврзани со индустријата во која функционира ентитетот (на пример, трошоци за истражување и развој за фармацевтска компанија).
- Кога вниманието е фокусирано на одредени аспекти од работењето на ентитетот тоа е одделно прикажано во финансиските извештаи (како на пример, неодамна преземени претпријатија).

А11. Во случај кога постојат специфични околности во рамките на ентитетот, како што се класи на трансакции, салда на сметки или обелоденувања, ревизорот може да ги искористи познавањата и очекувањата на оние кои се задолжени за управување и раководење.

*Материјалноста за извршување на ревизијата* (точка 11)

МАТЕРИЈАЛНОСТ ВО ПЛАНИРАЊЕ И ИЗВРШУВАЊЕ НА РЕВИЗИЈАТА

A12. Планирањето на ревизијата само за откривање на индивидуалните материјални погрешни прикажувања, го превидува фактот дека збирот на индивидуалните нематеријални погрешните прикажувања може да влијаат на финансиските извештаи да бидат материјално погрешни и да не остават простор за можни неоткриени погрешни прикажувања. Материјалноста за извршување на ревизијата (која се дефинира како една или повеке износи) се поставува со цел да се намали на соодветно ниско ниво веројатноста дека збирот на некорегираните и на неоткриените погрешни прикажувања во финансиските извештаи ја надминува материјалноста за финансиските извештаи во целина. Аналогно на ова материјалноста за извршување на ревизијата поврзана со нивото на материјалноста определена за одредени класи на трансакции, салда на сметки или обелоденувања е определена за да се намали на соодветно ниско ниво веројатноста дека збирот на некорегираните и на неоткриените погрешни прикажувања за одредени класи на трансакции,салда на сметки или обелоденувања го надминува нивото на материјаноста за тие одредени класи на трансакции, салда на сметки или обелоденувања. Определување на материјалноста за извршување на ревизијата не е едноставна техничка пресметка и вклучува примена на професионално расудување. Определувањето на материјалноста за извршување на ревизијата е под влијание на познавањето на ентитетот од страна на ревизорот, надополнето во текот на извршувањето на постапката за оценување на ризиците; и од природата и обемот на идентификуваните погрешни прикажувања во претходните ревизии и од очекувањата на ревизорот во врска со поврзаните погрешни прикажувања во тековниот период.

**Ревидирање во тек на извршување на ревизијата** (точка 12)

A13. Материјаноста за финансиските извештаи во целина (и доколку е применливо, нивото на материјалност или нивоата за одредени класи на трансакции, салда на сметки или обелоденувања) може да биде потребно да се ревидира како резултат на промени во опкружувањето кои што можат да се случат во текот на ревизијата (на пример, одлука да се продаде поголем дел од ентитетот), нова информација или измени во работењето на ентитетот за кои се запознава ревизорот се резултат за извршување на понатамошни ревизорски постапки. На пример, доколку во текот на ревизијата произлезе дека тековниот финансиски резултат може да биде поразличен од предвидуваниот финансиски резултат на крајот на годината кој бил искористен на почетокот за определување на материјалноста за финансиските извештаи во целина, тогаш ревизорот ја ревидира почетно одредената материјалност.

# МЕЃУНАРОДЕН СТАНДАРД ЗА РЕВИЗИЈА 330

# ОДГОВОРИ НА РЕВИЗОРОТ НА ПРОЦЕНЕТИТЕ РИЗИЦИ

(Стапува во сила за ревизиите на финансиските извештаи за периодите кои почнуваат на или по 15 декември 2009 година)

**СОДРЖИНА**


| | Точка |
|---|---|
| **Вовед** | |
| Делокруг на овој МСР | 1 |
| Датум на стапување во сила | 2 |
| **Цел** | 3 |
| **Дефиниции** | 4 |
| **Барања** | |
| Севкупни одговори | 5 |
| Постапките на ревизорот како одговор на проценетите ризици од материјално погрешни прикажувања на ниво на тврдење | 6-23 |
| Адекватност во презентирањето и обелоденувањето | 24 |
| Оценување на доволноста и соодветноста на ревизорските докази | 25-27 |
| Документација | 28-30 |
| **Примена и друг објаснувачки материјал** | |
| Севкупни одговори | A1-A3 |
| Постапките не ревизорот како одговор на проценетите ризици од материјално погрешни прикажувања на ниво на тврдење | A4-A58 |
| Адекватност во презентирањето и обелоденувањето | A59 |
| Оценување на доволноста и соодветноста на ревизорските докази | A60-A62 |
| Документација | A63 |

## ПОСТАПКИТЕ НА РЕВИЗОРОТ КАКО ОДГОВОР НА ПРОЦЕНЕТИТЕ РИЗИЦИ

Меѓународниот стандард за ревизија (МСР) 330, "Одговори на ревизорот на проценетите ризици" треба да се чита во врска со МСР 200, "Општи цели на независниот ревизор и извршување на ревизијата согласно со Меѓународните стандарди за ревизија ".

ПОСТАПКИТЕ НА РЕВИЗОРОТ КАКО ОДГОВОР НА ПРОЦЕНЕТИТЕ РИЗИЦИ

## Вовед

### Делокруг на овој МСР

1. Овој Меѓународен стандард за ревизија (МСР) се однесува на ревизорската одговорност да дизајнира и имплементира постапки, во врска со ризиците од материјално погрешни прикажувања, кои се идентификувани и оценети од страна на ревизорот во согласност со МСР 315[1] во ревизија на финансиските извештаи.

### Датум на стапување во сила

2. Овој МСР стапува во сила за ревизиите на финансиските извештаи за периодите кои почнуваат на или по 15 декември 2009 година.

## Цел

3. Целта на ревизорот е да обезбеди доволно соодветни ревизорски докази во врска со процентетите ризици од материјално погрешно прикажување преку, дизајнирање и имплементирање на соодветни одговори за тие ризици.

## Дефиниции

4. За целите на МСР, следниве поими го имаат значењето наведено подолу:

(а) Суштинска постапка – ревизорска постапка која е дизајнирана да открие материјално погрешни прикажувања на ниво на тврдењата. Суштинските постапки се состојат од:

(i) Тестови на детали (на класи на трансакции, салда на сметки и обелоденувања).

(ii) Суштински аналитички постапки.

(б) Тестови на контроли – ревизорска постапка која е дизајнирана за проценка на оперативната ефективност на контролите во спречување, или откривање и корегирање на материјално погрешни прикажувања на ниво на тврдење.

## Барања

### Севкупни одговори

5. Ревизорот треба да дизајнира и имплементира севкупни постапки за да се лоцираат проценетите ризици од материјално погрешно прикажување на ниво на финансиски извештаи. (точки А1-А3)

### Постапките не ревизорот како одговор на проценетите ризици од материјално погрешни прикажувања на ниво на тврдење

6. Ревизорот треба да дизајнира и превземе понатамошни ревизорски постапки чија природа, временски распоред и обем ќе се заснова и ќе се однесува на проценетите ризици од материјално погрешни прикажувања на ниво на тврдење. (точки А4-А8)

7. При дизајнирањето на понатамошните ревизорски постапки кои ќе бидат извршени, ревизорот треба да:

[1] МСР 315, "Идентификување и проценка на ризиците од материјално погрешно прикажување преку разбирање на ентитетот и неговото опкружување."

ПОСТАПКИТЕ НА РЕВИЗОРОТ КАКО ОДГОВОР НА ПРОЦЕНЕТИТЕ РИЗИЦИ

(а) Ги земе во предвид причините за проценка на ризикот од материјално погрешно прикажување утврдени на ниво на тврдење за секоја одредена класа на трансакции, салда на сметки или обеледенувања, вклучувајќи:

i) Веројатноста за материјално погрешно прикажување како резултат на одредени карактеристики на релевантните класи на трансакции, салда на сметки или обелоденувања (односно, инхерентен ризик); и

ii) Дали при проценката на ризикот се земаат во предвид релевантните контроли (односно, контролен ризик), притоа барајќи од ревизорот да обезбеди ревизорски докази за да се утврди дали контролите функционираат ефективно (поточно, ревизорот настојува да се потпре на оперативната ефективност на контролите при определувањето на природата, временскиот распоред и обемот на суштинските постапки); и (точки А9-А18)

(б) Со обезбедување на ревизорски докази кои се поубедливи, се постигнува повисока оценка на ризикот од страна на ревизорот. (точка А19)

*Тестови на контроли*

8. Ревизорот треба да дизајнира и изврши тестови на контроли за да обезбеди доволно соодветни ревизорски докази за оперативната ефективност на релевантните контроли, ако:

(а) Ревизорската оценка за ризиците од материјално погрешно прикажување на ниво на тврдење вклучува очекување дека контролите функционираат ефективно (односно, ревизорот настојува да се потпре на оперативната ефективност на контролите при определувањето на природата, временскиот распоред и обемот на суштинските постапки).

(б) Суштинските постапки сами по себе не обезбедуваат доволно соодветни ревизорски докази на ниво на тврдењата. (точки А20-А24)

9. При дизајнирањето и извршувањето на тестовите на контроли, ревизорот треба да обезбеди поубедливи ревизорски докази, со цел да се зголеми степенот до кој ревизорот ќе се потпира на ефективноста на контролата. (точка А25)

Природа и обем на тестовите на контроли

10. Во дизајнирањето и извршувањето на тестовите на контроли, ревизорот треба:

(а) Да изврши други ревизорски постапки во комбинација со распрашувања за да обезбеди ревизорски докази во врска со оперативната ефективност на контролите, вклучувајќи:

(i) Како контролите биле применети во релевантни временски точки во текот на периодот којшто се ревидира.

(ii) Конзистентноста со којашто тие биле применети.

(iii) Од кого и со какви средства тие биле применети. (точки А26-29)

(б) Определувањето дали контролите треба да се тестираат, ќе зависи од тоа дали постојат други контроли (индиректни контроли) и, доколку постојат, дали е неопходно да се обезбедат ревизорски докази како поткрепа на ефективното функционирање на овие индиректни контроли. (точка А30-А31)

ПОСТАПКИТЕ НА РЕВИЗОРОТ КАКО ОДГОВОР НА ПРОЦЕНЕТИТЕ РИЗИЦИ

Временски периодВременски распоред на тестовите на контроли

11. Ревизорот треба да спроведе тестирање на контролите за одреден временски распоред или во текот на периодот, за кој настојува да се потпре на овие контроли, предмет на точка 12 и 15 наведени подолу, со цел да обезбеди соодветна основа за степенот до кој ревизорот ќе се потпира на тестовите на контроли. (точка А32)

Користење на ревизорските докази обезбедени во текот на меѓупериодот

12. Доколку ревизорот обезбеди ревизорски докази во врска со оперативната ефективност на контролите во текот на меѓупериодот, ревизорот треба:

(а) Да обезбеди ревизорски докази во врска со значајните промени на овие контроли последователно на меѓупериодот.

(б) Да утврди дополнителни ревизорски докази кои треба да бидат обезбедени за преостанатиот период.(точки А33-А34)

Користење на ревизорските докази обезбедени во претходните ревизии

13. При определувањето, дали е соодветно да се користат ревизорски докази во врска со оперативната ефективност на контролите кои се обезбедени во претходните ревизии, и доколку се утврдат како соодветни, тогаш должината на временскиот период пред нивно повторно тестирање ќе биде одредена, така што ревизорот треба да го земе во предвид следново:

(а) Ефективноста на другите елементи на интерната контрола, вклучувајќи ги опкружувањето, надгледувањето на контролите од страна на ентитетот, и процесот на проценка на ризикот од страна на ентитетот;

(б) Ризиците кои произлегуваат од карактеристиките на контролата, вклучувајќи и тоа дали контролата е мануелна или автоматска.

(в) Ефективноста на општите ИТ контроли.

(г) Ефективноста на контролата и нејзината примена од страна на ентитетот, вклучувајќи ги и природата и обемот на отстапувања во примената на контролата утврдени во претходните ревизии, и дали имало измени во персоналот кои што би можеле значително да влијаат врз примената на контролата.

(д) Дали недостатокот на промена во конкретна контрола ќе предизивика ризик кој резултира од промени во опкружувањето.

(ѓ) Ризиците од материјално погрешно прикажување и обемот на уверување кое е стекнато од контролата. (точка А35)

14. Доколку ревизорот планира да ги употреби ревизорските докази од претходната ревизија во врска со оперативната ефективност на специфичните контроли, ревизорот треба да воспостави континуирана релевантност за тие докази, преку обезбедување на ревизорски докази во врска со тоа дали се случиле значајни промени кај тие контроли последователно на претходната ревизија. Ревизорот ќе ги обезбеди овие докази преку спроведување на распрашување комбинирано со набљудување или истражување, за да ги потврди сознанијата за овие специфични контроли, и:

(а) Доколку се случиле промени кои ќе влијаат на континуитетот во релевантноста на ревизорските докази од претходната ревизија, тогаш ревизорот треба да ги тестира контролите во тековната ревизија. (точка А36)

(б) Доколку не се случиле вакви промени, ревизорот ќе ги тестира контролите најмалку еднаш во секоја трета ревизија и ќе тестира само некои контроли во секоја ревизија, без тестирање на истите во два последователни ревизорски периоди со цел да се избегне можното тестирање на сите контроли врз кои ревизорот настојува да се потпре во дадениот ревизорски период. (точки А31-А39)

Контроли на значајните ризици

15. Доколку ревизорот планира да се потпре на контроли за одреден ризик кој бил определен како значаен ризик од страна на ревизорот, ревизорот треба да ги тестира овие контроли во тековниот период.

Оценување на оперативната ефективност на контролите

16. При оценување на оперативната ефективност на релевантните контроли ревизорот треба да оцени дали погрешните прикажувања кои биле откриени со суштинските постапки укажуваат на тоа дека контролите не функционираат ефективно. И кога нема да се откријат погрешни прикажувања со суштинските постапки, сепак не се обезбедува ревизорски доказ дека тестираните контроли поврзани со ова тврдење се ефективни. (точка А40)

17. Доколку се откријат отстапувања кај контролите врз кои ревизорот настојува да се потпре, ревизорот треба да направи специфични распрашувања со цел да ги разбере овие отстапувања и нивните потенцијални последици, и ќе определи дали: (точка А41)

(а) Тестовите на контроли кои биле извршени, обезбедуваат доволна основа за потпирање на контролите.

(б) Потребани се дополнителни тестови на контроли.

(в) Потенцијалните ризици од погрешно прикажување треба да бидат соодветно покриени со користење на суштинските постапки.

*Суштински постапки*

18. Без оглед на оценетите ризици од материјално погрешно прикажување, ревизорот ќе дизајнира и изврши суштински постапки за секоја материјална класа на трансакции, салда на сметки или обелоденувања. (точки А42-А47)

19. Ревизорот треба да согледа дали постапките за добивање на екстерна конфирмација ќе бидат спроведени како суштински ревизорски постапки. (точки А48-А51)

Суштински постапки поврзани со процесот на затворање на финансиските извештаи

20. Ревизорските суштински постапки треба да ги вклучат следните ревизорски постапки поврзани со процесот на затворање на финансиските извештаи:

(а) Усогласување на финансиските извештаи со сметководствената евиденција на која тие се засновани.

(б) Испитување на материјалните книговодствени книжења и други прилагодувања направени во текот на подготвувањето на финансиските извештаи. (точка А52)

Суштински постапки кои одговараат на значајните ризици

## ПОСТАПКИТЕ НА РЕВИЗОРОТ КАКО ОДГОВОР НА ПРОЦЕНЕТИТЕ РИЗИЦИ

21. Доколку ревизорот утврди дека проценетиот ризик од материјално погрешно прикажување на ниво на тврдење е значаен ризик, ревизорот треба да изврши суштински постапки кои одговараат за тој ризик. Кога приодот кон значајниот ризик се состои само од суштински постапки, овие постапки треба да ги вклучат и тестовите на детали. (точка А53)

Временски распоред за извршување на суштинските постапки

22. Ако суштинските постапки се извршуваат во меѓупериодот, ревизорот ќе го покрие останатиот период преку извршување на:

(а) Суштински постапки комбинирани со тестови на контроли за периодот на интервенција, или

(б) Ако ревизорот утврди дека тоа е доволно, понатаму ќе се извршуваат само суштински постапки,кои обезбедуваат разумна основа за проширувањето на ревизорските заклучоци од меѓупериодот до крајниот датум. (точки А54-А57)

23. Доколку ревизорот открие материјално погрешни прикажувања кои не биле очекувани при оценување на ризикот од материјано погрешни прикажувања во текот на меѓупериодот, ревизорот ќе оцени дали оценетиот ризик и планираната природа, временски распоред и обемот на суштински постапки за покривање на преостанатиот период треба да бидат модификувани. (точка А58)

**Адекватност на презентирањето и обелоденувањата**

24. Ревизорот треба да изврши ревизорски постапки за да оцени дали севкупното презентирање на финансиските извештаи, вклучувајќи ги и поврзаните обелоденувања, се во согласност со применливата рамка за финансиско известување. (точка А59)

**Оценување на доволноста и соодветноста на ревизорските докази**

25. Врз основа на извршените ревизорски постапки и прибавените ревизорски докази, ревизорот треба да оцени дали проценката на ризиците од материјално погрешни прикажувања на ниво на тврдења е соодветна, пред да го донесе заклучокот од ревизијата. (точки А60-А61)

26. Ревизорот треба да одлучи дали се обезбедени доволни и соодветни ревизорски докази. При формирањето на мислење, ревизорот треба да ги земе во предвид сите релевантни ревизорски докази, без оглед на тоа дали го поткрепуваат или се спротивни на тврдењата во финансиските извештаи. (точка А62)

27. Доколку ревизорот не обезбеди доволно соодветни ревизорски докази во однос на материјалните тврдења во финансиските извештаи, ревизорот треба да се обиде да обезбеди дополнителни ревизорски докази. Ако ревизорот неможе да обезбеди доволно соодветни ревизорски докази, ревизорот треба да изрази мислење со резерва или ќе се воздржи од изразување на мислење за финансиските извештаи.

**Документација**

28. Ревизорот треба да ги вклучи во ревизорската документација: [2]

(а) Севкупните одговори за справување со оценетите ризици од материјално погрешни прикажувања на ниво на финансиски извештаи, како и природата, временскиот распоред и обемот на извршените понатамошни ревизорски постапки.

[2] МСР 230, "Ревизорска документација", точки 8-11, и точка А6

ПОСТАПКИТЕ НА РЕВИЗОРОТ КАКО ОДГОВОР НА ПРОЦЕНЕТИТЕ РИЗИЦИ

(б) Поврзаноста на овие постапки со оценетите ризици на ниво на тврдења.

(в) Резултати од ревизорските постапки, вклучувајќи ги и заклучоците доколку истите не се поинаку објаснети. (точка А63)

29. Доколку ревизорот планира да ги употреби ревизорските докази во врска со оперативната ефективност на контролите обезбедени во претходните ревизии, ревизорот треба да ги вклучи во ревизорската документација заклучоците прибавени во текот на тестирањата во претходните ревизии како поткрепа на овие контроли.

30. Ревизорската документација треба да прикаже дека финансиските извештаи се усогласени со сметководствената евиденција на која се засноваат.

***

## Примена и друг објаснувачки материјал

**Севкупни одговори** (точка 5)

А1. Севкупните одговори за справување со проценетите ризици од материјално погрешни прикажувања на ниво на финансиски извештаи, може да вклучат:

- Истакнување на потребата за придржување кон професионалениот скептицизам кај ревизорскиот тим.
- Ангажирање на поискусен персонал или лица со специјални вештини или користење на експерти.
- Обезбедување на повеќе супервизија.
- Вклучување на дополнителни елементи на непредвидливост при изборот на ревизорски постапки кои ќе бидат извршени.
- Извршување на општи промени во природата, временскиот распоред или обемот на ревизорските постапки, како на пример: извршување на суштински постапки на крајот на периодот наместо во фазата на меѓупериод; или измена на природата на ревизорските постапки за да се обезбедат убедливи ревизорски докази.

А2. Проценката на ризиците од материјално погрешни прикажувања на ниво на финансиски извештаи, како и севкупните одговори на ревизорот, се под влијание на ревизорското познавање на контролното опкружување. Ефективното контролно опкружување може да му овозможи на ревизорот да стекне поголема доверба во интерните контроли и доверливоста на ревизорските докази генерирани интерно во рамките на ентитетот и затоа, на пример, му овозможува на ревизорот да изврши некои ревизорски постапки во фазата на меѓупериодот, наместо на крајот на периодот. Сепак, недостатоците во контролното опкружување имаат спротивен ефект; на пример, ревизорот може да одговори на неефективни контролни опкружувања преку:

- Извршување на повеќе ревизорски прецедури на крајот на периодот наместо во фазата на меѓупериод.
- Обезбедување на пообемни ревизорски докази при извршувањето на суштинските постапки.
- Зголемување на бројот на локации кои што ќе бидат вклучени во предметот на ревизија.

ПОСТАПКИТЕ НА РЕВИЗОРОТ КАКО ОДГОВОР НА ПРОЦЕНЕТИТЕ РИЗИЦИ

А3. Ваквите согледувања, имаат значајно влијание на општиот приод на ревизорот, на пример, истакнување на суштинските постапки (суштински пристап), или приодот кој користи тестови на контроли како и суштински постапки (комбиниран пристап).

**Постапките не ревизорот коишто се одговор на проценетите ризици од материјално погрешни прикажувања на ниво на тврдењата**

*Природа, временски распоред и обем на понатамошни ревизорски постапки* (точка 6)

А4. Ревизорката оценка на идентификуваните ризици на ниво на тврдење, обезбедува основа за согледување на соодветниот ревизорски приод во дизајнирањето и извршувањето на понатамошни ревизорски постапки. На пример, ревизорот може да утврди дека:

(а) Само со извршување на тестови на контроли ревизорот може да постигне ефективен одговор за проценетиот ризик од материјално погрешните прикажувања за конкретно тврдење;

(б) Извршување само на суштинските постапки е соодветно за одредени тврдења и поради тоа ревизорот го исклучува ефектот на контролите од оценувањето на релевантниот ризик. Ова може да се случи бидејќи при постапката на оценување на ризици од страна на ревизорот не биле идентификувани ефективни контроли релевантни за тврдењето, или бидејќи тестираните контроли биле неефективни и поради тоа ревизорот нема да настојува да се потпре на оперативната ефективност на контролите при определувањето на природата, временскиот распоред и обемот на суштинските постапки; или

(в) Комбинираниот пристап е ефективен пристап и ги користи двете, и тестовите на контроли и суштинските постапки.

Сепак како што стои во точка 18, без оглед на избраниот приод, ревизорот дизајнира и извршува суштински постапки за секоја материјална класа на трансакции, салда на сметки и обелоденувања.

А5. Природата на ревизорските постапки се однесува на нивните цели (односно, тестови на контроли или суштински постапки) и на нивните видови (односно, истражувања, набљудувања, распрашувања, потврдувања при повторно пресметување, повторно извршување или суштински постапки). Природата на ревизорските постапки е од најголемо значење при одговарањето на оценетите ризици.

А6. Временскиот распоред за ревизорските постапки се однесува на периодот во кој истите се извршени или период или датум на кој ревизорските докази се применливи.

А7. Обемот на ревизорските постапки се однесува на квантитетот кој ќе биде извршен, на пример големина на примерок или бројот на набљудувања на контролната активност.

А8. Дизајнирањето и извршувањето на понатамошни ревизорски постапки чија природа, временски распоред и обем се засновани и одговараат на оценетите ризици од материјално погрешни прикажувања на ниво на тврдење, обезбедуваат јасна поврзаност помеѓу понатамошните ревизорски постапки на ревизорот и оценката на ризикот.

Одговорање на проценетите ризици на ниво на тврдење (точка 7(а))

Природа

## ПОСТАПКИТЕ НА РЕВИЗОРОТ КАКО ОДГОВОР НА ПРОЦЕНЕТИТЕ РИЗИЦИ

A9. Проценката на ризиците од страна на ревизорот може да се одрази и на видовите на ревизорските постапки кои ќе бидат извршени и на нивните комбинирања. На пример, кога проценетиот ризик е висок, ревизорот може да ја потврди комплетноста на договорените услови со соработникот, преку проверка на документот. Понатаму, одредени ревизорски постапки може да бидат посоодветни за одредени тврдења, во споредба со други. На пример, тестовите на контроли поврзани со приходите може да бидат посоодветни на проценетите ризици од погрешно прикажување за тврдењето на комплетност, додека суштинските постапки може да бидат посоодветни за проценетиот ризик од погрешно прикажување на тврдењето за настанатост.

A10. Причините за оценување дадени за ризикот, се релевантни и во определувањето на природата на ревизорските постапки. На пример, ако оценетиот ризик е низок поради одредени околности за класи на трансакции, без при тоа да се земат во предвид поврзаните контроли тогаш ревизорот може да одлучи дека суштинските аналитички постапки сами по себе ќе обезбедат доволно ревизорски докази. Од друга страна, ако оценетиот ризик е низок поради интерните контроли, ревизорот ќе настојува да ги базира суштинските постапки на тоа ниско ниво на оценување, наместо ревизорот да изврши тестирање на овие контроли како што е предвидено во точка 8 (а). Ова може да биде случај, на пример, за класи на трансакции, кои што се разумно унифицирани, со едноставни карактеристики, кои рутински се обработуваат и контролираат од страна на информацискиот систем на ентитетот.

Временски распоред

A11. Ревизорот може да изврши тестови на контроли или суштински постапки во меѓупериодот или на крајот на период на ревизијата. Колку што е повисок ризикот од материјално погрешно прикажување, толку е поверојатно ревизорот да одлучи дека поефективно би било да се извршат суштинските постапки поблиску до или на крајот периодот, отколку во порана фаза, или да извршат ненајавени ревизорски постапки или во непредвидено време (на пример, ненајавено извршување на ревизорски постапки на избрани локации). Ова е делумно релевантно кога се земаат во предвид одговорите за ризиците од измами. На пример, ревизорот може да заклучи дека, кога биле идентификувани ризици од намерни погрешни прикажувања или манипулации, тогаш ревизорските постапки за проширување на ревизорските заклучоци од меѓупериодот до крајниот период нема да бидат ефективни.

A12. Од друга страна, извршувањето на ревизорските постапки пред крајот на периодот може да му помогнат на ревизорот во идентификување на значајни настани во поранешна фаза на ревизијата и последователно разрешување на истите со помош на раководството или развивање на ефективен ревизорски приод за лоцирање на ваквите настани.

A13. Дополнително, одредени ревизорски постапки може да бидат извршени само на или после крајниот период, како на пример:

- Усогласување на финансиските извештаи со сметководствените настани.
- Проверка на извршените прилагодувањата во текот на подготвувањата на финансиските извештаи.
- Постапки како одговор на ризикот дека на крајот на периодот ентитетот може да склучи несоодветни продажни договори или трансакциите може да не бидат завршени.

A14. Понатамошни релевантни фактори кои влијаат на согледувањата на ревизорот во однос на одлучувањето кога да ги изврши ревизорските постапки, ги вклучува следниве:

ПОСТАПКИТЕ НА РЕВИЗОРОТ КАКО ОДГОВОР НА ПРОЦЕНЕТИТЕ РИЗИЦИ

- Контролното опкружување.
- Кога се достапни релевантните информации (на пример, електронските датотеки може да бидат последователно избришани, или пак дадени постапки може да се набљудуваат само во определено време).
- Природата на ризикот (на пример, доколку постои ризик од преценување на приходите со цел да се исполнат очекувањата за заработувачката по пат на последователно создавање на лажни купопродажни договори, ревизорот може да побара да ги испита договорите кои се расположливи на датумот на крајот на периодот).
- Период или датум на којшто се однесуваат ревизорските докази.

## ПОСТАПКИТЕ НА РЕВИЗОРОТ КАКО ОДГОВОР НА ПРОЦЕНЕТИТЕ РИЗИЦИ

Обем

A15. Обемот на ревизорските постапки оценет како неопходен се определува после разгледувањето на материјалноста, проценката на ризикот и степенот на уверување кој што ревизорот планира да го обезбеди. Кога, определена цел се остварува преку комбинирање на постапките тогаш обемот на секоја постапка се разгледува одделно. Генерално, обемот на ревизорските постапки се зголемува како што се зголемува ризикот од материјално погрешно прикажување. На пример, како одговор на оценетиот ризик од материјално погрешно прикажување како резулатат на измама, се зголемува големината на примерокот или извршувањето на суштинските аналитички постапки на подетално ниво може да е соодветно. Сепак, зголемувањето на обемот на ревизорските постапки е ефективно само доколку ревизорските постапки сами по себе се релевантни за специфичен ризик.

A16. Употребата на ревизорски техники поддржани од компјутери (РТПК) може да овозможи пообемно тестирање на електронски трансакции и сметководствени досиеа, кои што може да бидат корисни кога ревизорот ќе одлучи да го промени обемот на тестирање, на пример, одговор на ризици од материјално погрешни прикажувања како резултат на измама. Ваквите техники може да бидат употребени за избор на примерокот на трансакции од клучни електронски документи, да се сортираат трансакции со специфични карактеристики или да се тестира целата популација наместо примерок.

Согледувања специфични за претпријатијата од јавниот сектор

A17. За ревизијата на претпријатијата од јавниот сектор, мандатот за ревизија и сите останати ревизорски барања може да се одразат на разгледувањата на ревизорот за природата, временскиот распоред и обемот на понатамошните ревизорски постапки.

Согледувања специфични за мали претпријатија

A18. Во случај на многу мали претпријатија, постои можност да нема многу контролни активности кои би можело да бидат идентификувани од страна на ревизорот, или обемот за нивното постоење или функционирање може да биде ограничено документиран од страна на ентитетот. Во вакви случаи, поефикасно за ревизорот е да изврши понатамошни ревизорски постапки кои се примарно суштински постапки. Во некои ретки случаи, отсуството на контролните активности или други компоненти на контролата може да се одразат, така што нема да биде возможно да се обезбедат доволно соодветни ревизорски докази.

Оценување на ризикот на високо ниво (точка 7(б))

A19.Кога се обезбедуваат поубедливи ревизорски докази поради оценување на ризикот на повисоко ниво, ревизорот може да го зголеми квантитетот на доказите или да обезбеди докази кои се порелевантни или поверодостојни, на пример, истакнување на потребата од обезбедување на докази од трети страни или преку обезбедување на потврдна документација од поголем број на независни извори.

*Тестови на контроли*

Дизајнирање и извршување на тестовите на контроли (точка 8)

A20. Тестовите на контроли се извршуваат само на оние контроли кои се определени како соодветни за спречување или откривање и корегирање на материјално погрешно прикажување на ниво на тврдења од страна на ревизорот. Доколку суштински поразлични контроли биле искористени во различни временски точки во текот на периодот кој што се ревидира, секоја од нив ќе се разгледува одделно.

ПОСТАПКИТЕ НА РЕВИЗОРОТ КАКО ОДГОВОР НА ПРОЦЕНЕТИТЕ РИЗИЦИ

А21. Тестирањето на оперативната ефективност на контролата е различно од обезбедување на сознанија за нив и оценување на дизајнот и имплементацијата на контролите. Сепак, се употребуваат исти видови на ревизорски постапки. Поради тоа, ревизорот може, да одлучи дека е поефикасно да ја тестира оперативната ефиктивност на контролите во исто време кога се врши оценување на нивниот дизајн и се потврдува дали истите биле имплементирани.

А22. Понатаму, иако некои постапки за оценување на ризикот може да не бидат дизајнирани како тестови на контроли, истите може да обезбедуваат ревизорски докази во врска со оперативната ефективност на контролите, и следствено, да служат како тестови на контроли. На пример, ревизорските постапки за оценувањето на ризикот може да имаат вклучено:

- Распрашување за употребата на буџетите од страна на менџментот.
- Набљудување на споредбата на месечните планирани и тековни расходи од страна на менџментот.
- Испитување на извештаите составени во врски со истражување на отстапувањата помеѓу планираните и фактичките износи.

Овие ревизорски постапки обезбедуваат сознанија во врска со дизајнот на политиките за планирање на ентитетот и за тоа дали истите биле имплементирани, но може исто така да обезбедат ревизорски докази во врска со ефективноста од функционирањето на политиките за планирање во спречувањето или откривањето на материјално погрешни прикажувања во класифицијата на расходите.

А23. Дополнително, ревизорот може да дизајнира тестови на контроли кои ќе се извршуваат истовремено со детални тестови на истите трансакции. Иако, целта на тестовите на контроли е различна од целта на деталните тестови, двете цели може да бидат остварени истовремено со извршување на тестови на контроли и детални тестирања на исти трансакции, исто така познати како тестови со двојна цел. На пример, ревизорот може да дизајнира и да ги оцени резултатите од разгледување на фактури за да се утврди дали истите биле одобрени и да се обезбедат суштински докази за трансакциите. Тестот со двојна цел е креиран и оценет преку согледувања на секоја поединечна цел на тестот одделно.

А24. Во некои случаи ревизорот може да утврди дека е невозможно да се дизајнираат ефективни суштински постапки кои ќе обезбедат доволно соодветни ревизорски докази на ниво на тврдење.[3] Ова може да се случи кога ентитетот го заснова своето работење користејќи ИТ и не ги документира трансакциите кои се произведуваат или одржуваат, поинаку од она што е во ИТ системот. Во вакви случаи, точка 8(б) бара од ревизорот да изврши тестови на релевантните контроли.

Ревизорски докази и намерата за потпирање на истите (точка 9)

А25. Повисоко ниво на уверување во врска со оперативната ефективност на контролите може да биде постигнато, кога прифатениот приод примарно се состои од тестови на контроли, особено кога е невозможно или не е практично да се обезбедат доволно соодветни ревизорски докази само преку суштински постапки.

Природа и обем на тестови на контроли

Други ревизорски постапки во комбинација со распрашувања (точка 10(а))

[3] МСР 315, точка 30.

## ПОСТАПКИТЕ НА РЕВИЗОРОТ КАКО ОДГОВОР НА ПРОЦЕНЕТИТЕ РИЗИЦИ

A26. Распрашувањата сами по себе не се доволни за тестирање на оперативната ефективност на контролите. Поради тоа, се извршуваат други ревизорски постапки во комбинација со распрашувања. Во врска со ова, распрашувањето комбинирано со истражување или повторно извршување може да обезбеди поголемо уверување отколку распрашување или набљудување, со оглед на тоа дека набљудувањето е соодветно само во времето кога се извршува.

A27. Природата на одредени контроли влијае врз видот на ревизорската постапка којашто е потребна за да се прибават ревизорски докази и да се потврди дали контролите функционираат ефективно. На пример, ако оперативната ефективност е потврдена преку документација, ревизорот може да одлучи да ја испитува истата со цел да обезбеди ревизорски докази за оперативната ефективност. За други контроли сепак документацијата може да не биде достапна или релевантна. На пример, документирање на работењето може да не постои за некои фактори од контролното опкружување, како што се, назначување на овластувања или одговорности, или за некои типови на контролни активности, како што се, контролни активности извршени со помош на компјутер. Во вакви услови, ревизорските докази во врска со оперативната ефективност можат да бидат обезбедени преку распрашувања или во комбинација со други ревизорски постапки како што се набљудување или користење на РТПК.

Обем на тестовите на контроли

A28. Кога се потребни поубедливи ревизорски докази во врска со ефективноста на контролата, може да биде посоодветно да се зголеми обемот за тестирање на контролата. Како и за степенот на уверување во контролите, работите кои ревизорот може да ги има во предвид при определување на обемот на тестовите на контроли ги вклучуваат следните:

- Фреквенцијата со која се извршува контролата од страна на ентитетот во текот на периодот.
- Должината на времето на кое се потпира ревизорот во врска со оперативната ефективност на контролата во текот на ревидираниот период.
- Очекуваната стапка на отстапување од контролата.
- Релевантноста и уверливоста на ревизорските докази кои ќе бидат обезбедени, а се однесуваат на оперативната ефективноста на контролата на ниво на тврдење.
- Обемот на ревизорските докази кои што се обезбедени со тестирањето на останати контроли поврзани со тврдењето.

  МСР 530 [4] содржи упатства за обемот на тестирање.

A29. Бидејќи постои инхерентна конзистентност на ИТ обработката на податоците, може да не биде потребно да се зголемува обемот на тестирање на автоматските контроли. Автоматските контроли може да се очекува да функционираат конзистентно освен ако програмот не е променет (вклучувајќи табели, документи или други постојани податоци кои што се користат од страна на програмот). Кога веќе еднаш ревизорот ќе утврди, дека автоматските контроли функционираат како што е предвидено (што може да биде направено при почетното имплементирање на контролата или на друг датум), ревизорот може да смета на тестирањето на истите, за да утврди дека контролата и понатаму функционира ефективно. Ваквите тестирања може да го вклучат определување на:

- Промени во програмата не се прават, без тие да бидат предмет на соодветни контроли на промени во програмата.

[4] МСР 530,"Метода на примерок во ревизијата".

ПОСТАПКИТЕ НА РЕВИЗОРОТ КАКО ОДГОВОР НА ПРОЦЕНЕТИТЕ РИЗИЦИ

- Употреба на овластена верзија на програмот за обработка на трансакциите.
- Другите релевантни општи контроли се ефективни.

Ваквите тестови исто така може да вклучат потврдување дека не се извршени промени во програмите, што може да биде случај кога ентитетот употребува пакет на софтверски апликации без модифицирање или одржување на истите. На пример, ревизорот може да ја испитува евиденцијата на администрирање на безбедноста на ИТ системите, за да обезбеди ревизорски докази дека не постои неовластен пристап во текот на периодот.

Тестирање на индиректните контроли (точка 10 (б))

А30. Во некои случаи, може да биде неопходно да се обезбедат ревизорски докази за поддржување на ефективното функционирање на индиректните контроли. На пример, кога ревизорот ќе одлучи да ја тестира ефективноста на проверката на извештаи врз основа на исклучоци поврзани со продажба и надминување на дозволените кредитни лимити од страна на корисникот, проверката од страна на корисникот и поврзаните следења е контрола која е конкретно релевантна за ревизорот. Контролите за настанувањето на информациите во овие извештаи (на пример, општи ИТ контроли) се опишани како "индиректни" контроли.

А31. Поради инхерентната конзистентоност на ИТ работењето, ревизорските докази во врска со имплементацијата на автоматските апликативни контроли, кога се разгледуваат во комбинација со ревизорските докази за оперативната ефективност на општите контроли на ентитетот (делумно, промена на контролите), може исто така да обезбедат суштински ревизорски докази во врска со нивната оперативна ефективност.

Временски распоред на тестови на контроли

Период за кој постои намера за потпирање на тестовите на контролите (точка 11)

А32. Ревизорските докази коишто се однесуваат само на определено време може да бидат доволно за целта на ревизорот, на пример, при тестирање на контролите за физичкото попишување на залихите на крајот на периодот од страна на ентитетот. Доколку, од друга страна, ревизорот настојува да се потпре на контроли во текот на периодот, тогаш тестовите кои обезбедуваат ревизорски докази дека контролата функционира ефективно во релевантни временски периоди во текот на ревизијата, се соодветни. Ваквите тестови може да вклучат тестирања на надгледувањето на контролите од страна на ентитетите.

Користење на ревизорските докази добиени во меѓуперидот (точка 12(б))

А33. Релевантни фактори во определувањето на дополнителните ревизорски докази кои треба да се обезбедат во врска со контролите кои функционираат во текот на перидот кој останува после меѓуперидот, ги вклучува:

- Значајноста на проценетите ризици од материјално погрешните прикажувања на ниво на тврдењата.
- Специфични контроли кои биле тестирани во текот на меѓуперидот и значајните промени од нив од кога биле тестирани, вклучувајќи ги промените во информативните системи, процесите и персоналот.
- Степенот до којшто биле прибавени ревизорските докази за оперативната ефективност на тие контроли.
- Должината на преостанатиот период.
- Обемот до кој ревизорот настојува да ги намали понатамошните суштински постапки врз основа на уверувањето стекнато од контролите.

- Контролното опкружување.

А34. Дополнителни ревизорски докази можат да бидат прибавени, на пример, по пат на проширување на тестовите на контроли во преостанатиот период или тестирање на надгледувањето на контролите од страна на ентитетот.

Користење на ревизорските докази обезбедени во претходните ревизии (точка 13)

А35. Во одредени ситуации, ревизорските докази добиени од претходните ревизии може да обезбедат ревизорски докази за тоа, каде ревизорот треба да ги изврши ревизорските постапки за да го воспостави континуирано уверување. На пример, при извршувањето на претходната ревизија, ревизорот може да утврдил дека автоматските контроли функционираат како што биле замислени. Ревизорот може да обезбеди ревизорски докази за да утврди дали промените на автоматските контроли кои што биле извршени ќе се одразат на неговото ефективно понатамошно функционирање, на пример, преку распрашувања на раководството и истражување на логовите за да ги идентификува контролите кои биле променети. Разгледувањето на ревизорските докази во врска со овие промени може да поддржат, или зголемување или намалување на очекуваните ревизорски докази коишто ќе треба да бидат прибавени во тековниот период во врска со оперативната ефективност на контролите.

Контроли кои биле променети во однос на претходните ревизии (точка 14 (а))

А36. Промените може да влијаат на релевантноста на ревизорските докази добиени во претходните ревизии, така што може понатаму да не претставуваат основа за понатамошно потпирање. На пример, промени во системот кои што му овозможуваат на ентитетот да добие нов извештај од системот веројатно нема да влијаат на релевантноста на ревизорските докази од претходните ревизии; меѓутоа, промената која предизвикува поинакво собирање или пресметување на податоците има влијание врз истите.

Контроли кои не биле променети во однос на претходните ревизии (точка 14 (б))

А37. Ревизорската одлука дали да се потпре на ревизорските докази за контролите обезбедени во претходните ревизии, кои:

(а) Не биле променети од последниот пат кога биле тестирани.

(б) Не се контроли кои влијаат на значајниот ризик.

е предмет на професионално расудување. Дополнително, должината на времето помеѓу последователните тестирања на овие контроли е исто така предмет на професионално расудување, но како што е наведено во точка 14(б) треба да биде најмалку еднаш во три години.

А38. Генерално, колку што е повисок ризикот од материјално погрешни прикажувања, или колку што е поголемо потпирањето на контролите, дотолку пократок ќе биде временскиот распоред за нивно тестирање. Фактори коишто го намалуваат периодот за повторно тестирање на контролата, или коишто резултираат со целосно неверување во ревизорските докази добиени во претходните ревизии, ги вклучуваат следните:

- Неефикасно контролно опкружување.
- Неефикасно надгледување на контролите.
- Значаен мануелен елемент кај релевантните контроли.
- Промени во персоналот кои значително влијаат во примената на контролата.

ПОСТАПКИТЕ НА РЕВИЗОРОТ КАКО ОДГОВОР НА ПРОЦЕНЕТИТЕ РИЗИЦИ

- Променливи околности кои укажуваат на потребата за промена на контролата.
- Неефикасни општи ИТ контроли.

А39. Кога постои извесен број на контроли за кои ревизорот ќе утврди дека е соодветно да се користат ревизорските докази прибавени во претходните ревизии, тестирањето на некои од овие контроли во секоја ревизија овозможува потврдни информации во врска со понатамошна ефективност на контролното опкружување. Ова придонесува во одлуките на ревизорот, во врска со тоа дали е соодветно да се потпре на ревизорските докази прибавени во претходните ревизии.

Оценување на оперативната ефективност на контролите (точки 16-17)

А40. Материјално погрешните прикажувања откриени со ревизорските постапки е цврст показател за постоењето на значајни недостатоци во интерните контроли.

А41. Концептот на ефективност во функционирањето на контролите препознава дека постои можност да се случат некои отстапувања во начинот на кој контролите се применети од страна на ентитетот. Отстапувањата од пропишаните контроли може да се случат поради фактори, како што се, промени во клучниот персонал, значајни сезонски флуктуации во обемот на трансакциите и човечка грешка. Идентификуваната стапка на отстапување споредена со очекуваната стапка, може да укажи дека контролата не може да го намали ризикот на ниво на тврдење како што е оценето од страна на ревизорот.

*Суштински постапки* (точка 18)

А42. Точка 18, бара од ревизорот да дизајнира и изврши суштински постапки за секоја материјална класа на трансакции, салда на сметки и обелоденувања, без оглед на оценетиот ризик од материјално погрешни прикажувања. Ова барање го одразува фактот дека: (а) Оценувањето на ризикот е субјективно и може да не ги идентификува сите ризици од материјално погрешни прикажувања; и (б) Постојат инхерентни ограничувања на интерните контроли, вклучувајќи ги и заобиколувањата од страна на раководството.

Природа и обем на суштинските постапки

А43. Во зависност од околностите, ревизорот може да утврди дека:

- Извршување само на суштински аналитички постапки ќе биде доволно за да се намали ревизорскиот ризик на прифатливо ниско ниво. На пример, кога ревизорката оценка на ризикот е поткрепена со ревизорски докази од тестовите на контроли.
- Соодветни се само детални тестирања.
- Комбинација од суштински аналитички постапки и детални тестирања најмногу одговараат на оценетиот ризик.

А44. Суштинските аналитички постапки генерално се повеќе применливи за поголем обем на трансакции кои тежнеат да бидат предвидливи постојано. МСР 520[5] воспоставува барања и обезбедува упатство за примена на аналитичките постапки во текот на ревизијата.

А45. Природата на ризикот и на тврдењето е релевантна за дизајнирање на детални тестови. На пример, детални тестови поврзани со тврдењета за постоење или за

[5] МСР 520, "Аналитички постапки".

настанатост може да вклучат избор на ставки содржани во финансиските извештаи и во обезбедување на релевантни ревизорски докази. Од друга страна, деталните тестови поврзани со тврдењета за комплетност може да вклучат избор на ставки кои се очекува да бидат вклучени во релевантните износи на финансиските извештаи и испитување дали истите е вкучени на таков начин.

А46. Бидејќи оценувањето на ризикот од материјано погрешни прикажувања води сметка за интерните контроли, може да се појави потреба од зголемување на обемот на суштинските постапки кога резултатите од тестовите на контроли се незадоволителни. Сепак, зголемувањето на обемот на ревизорските постапки е соодветно само доколку ревизорските постапки се релевантни на специфичениот ризик.

А47.При дизајнирањето на деталните тестови обемот на тестирање обично се определува преку условите за големина на примерок. Сепак, исто така релевантни се и други причини, вклучувајќи и тоа дали е поефективно при тестирањето да се употребат и други избрани начини за тестирање. Види МСР 500 [6].

Согледувања на потребата од извршување на постапки за екстерна конфирмација (точка 19)

А48. Постапките за добивање на екстерна конфирмација често се релевантни кога се однесуваат на тврдењата утврдени со состојбите на сметки и нивните елементи, но не се ограничени само на овие ставки. На пример, ревизорот може да бара потврдување од страна на надворешни страни за условите во договорите или трансакциите помеѓу ентитетот и надворешни страни. Постапките за екстерна конфирмација може да бидат извршени за да се обезбедат ревизорски докази во врска со непостоењето на одредени услови. На пример, барањето може специфично да бара потврдување дека нема "споредни договори" кој може да биде релевантен на тврдењето за разграничувањето на приходите на ентитетот. Други ситуации, каде постапките на екстерна конфирмација може да обезбедат релевантни ревизорски докази кои ќе одговараат на оценетите ризици од материјално погрешни прикажувања, вклучуваат:

- Состојби на сметки во банка и други релевантни информации за односи со банки.
- Состојби на побарувања од купувачи и услови.
- Залихи дадени на чување од страна на трети страни во специјални магацини за обработување или консигнација.
- Имотни листови дадени од адвокати или финансиери за безбедно чување или како обезбедување.
- Инвестиции дадени на чување од трети страни или набавени од брокери на берза но неприкажани до датумот на биланс на состојба.
- Износи кои се должат, вклучувајќи ги релевантните услови за враќање на долгот и рестриктивните услови за исполнување.
- Состојби на обврски кон добавувачи и услови.

А49. Иако, екстерните конфирмации може да обезбедат релевантни ревизорски докази поврзани со определени тврдења, постојат некои тврдења за кои екстерната конфирмација не обезбедува релевантни ревизорски докази. На пример, екстерните конфирмации обезбедуваат помалку релевантни ревизорски докази, во врска со способноста за затворање на побарувањата од купувачи, споредено со доказите кои ги обезбедуваат во врска со нивното постоење.

[6] МСР 500, " Ревизорски докази",точка 10.

## ПОСТАПКИТЕ НА РЕВИЗОРОТ КАКО ОДГОВОР НА ПРОЦЕНЕТИТЕ РИЗИЦИ

А50. Ревизорот може да утврди дека постапките за екстерна конфирмација коишто се извршуваат за една цел, исто така обезбедуваат ревизорски докази и за други прашања. На пример, барањата за потврдување на состојбата на сметките во банка вообичаено вклучува и барање на информации релевантни и за други тврдења кон финансиските извештаи. Овие согледувања може да влијаат на одлуката на ревизорот за тоа, дали да се спроведат постапки за екстерна конфирмација.

А51. Фактори кои може да му помогнат на ревизорот при определувањето дали постапките за добивање на екстерна конфирмација ќе се извршуваат како суштински ревизорски постапки, вклучуваат:

- Познавањето на предметот на ревизија од страната која треба да конфирмира - може да биде поуверливо ако се обезбедува од страна на лице кое го има соодветното познавање во врска со информациите кои се бара да бидат потврдени.
- Способноста или расположливоста на страната која треба да конфирмира да одговори на барањето, на пример, страната која конфирмира:
  - Може да не ја прифати одговорноста да одговори на барањето за конфирмација.
  - Може да смета дека одговарањето на барањето како премногу скапо или одзема многу време.
  - Може да водат грижа во врска со потенцијалните правни последици кои ќе произлезат од одговорот.
  - Може да ги водат трансакциите во различни валути.
  - Може да работат во опкружување каде одговарањето на барања за конфирмација не е значаен аспект во секојдневното работење.

  Во вакви ситуации, страните кои потврдуваат може да не одговорат, може да одговорат на неслужбен начин или може да се обидат да го ограничат уверувањето во дадениот одговор.
- Објективноста на избраната страна за потврдување – доколку страната која потврдува е поврзана страна на ентитетот одговорите добиени по барањата за конфирмација може да бидат помалку доверливи.

Суштински постапки поврзани со процесот на затворање на финансиски извештаи (точка 20(Б))

А52. Природата, исто така и обемот на испитувањето на книговодствените книжења и другите прилагодувања од страна на ревизорот, зависи од природата и сложеноста на процесот на финансиското известување на ентитетот и поврзаните ризици од материјално погрешни прикажувања.

Суштински постапки кои одговараат на значајни ризици (точка 21)

А53. Точката 21 од овој МСР бара од ревизорот да изврши суштински постапки кои одговараат на ризиците кои се определени како значајни ризици од страна на ревизорот. Ревизорските докази во форма на екстерна конфирмација применети директно од страна на ревизорот од соодветни страни на потврдување може да му помогнат на ревизорот во обезбедувањето на ревизорски докази со високо ниво на уверливост кои се бараат од ревизорот при одговорање на значајните ризици од материјални грешки, дали како резултат на измама или на грешка. На пример, ако ревизорот идентификува дека раководството е под притисок да ги оствари очекуваните

резултати, во тој случај може да постои ризик дека раководството ги зголемува продажбите преку несоодветно признавање на приходите поврзани со продажните договори со услов да го исклучат признавањето на приходот или преку фактурирање на продажби пред нивна испорака. Во овие услови ревизорот може на пример, да изврши постапки за добивање на екстерна конфирмација не само за да ги потврди износите, туку исто така да ги потврди и деталите од продажните договори вклучувајќи, датум, права на повратот и услови на испорака. Дополнително, ревизорот може да смета дека е ефективно постапката за добивање на екстерна конфирмација да ја надополни со распрашување на персоналот во ентитетот кој не е вклучен во финансиското работење во врска со некои промени во продажните договори и условите за испорака.

Временски распоред на суштинските постапки (точки 22-23)

А54. Во повеќе случаи, ревизорските докази од суштински постапки во претходни ревизии обезбедуваат малку или воопшто не обезбедуваат докази за тековниот период. Сепак постојат исклучоци, на пример, правно мислење обезбедено во претходните ревизии поврзано со структурата на обезбедувањето во врска со која не се случени промени, може да биде релевантна и во тековниот период. Во вакви случаи, може да биде соодветно да се употребат ревизорските докази од суштинските постапки од претходните ревизии доколку тие докази и поврзаниот предмет на ревизија не се фундаментално променети, и да се извршат ревизорските постапки во текот на тековниот период за да се воспостави континуирана релевантност.

Употреба на ревизорските докази обезбедени во текот на меѓупериодот (точка 22)

А55. Во некои околности, ревизорот може да утврди дека е ефективно да изврши суштински постапки во меѓупериодот и да ги спореди и усогласи податоците кои се однесуваат на состојбата на крајот на периодот со компаративните податоци на датумот на меѓупериодот, за да:

(а) Идентификува износи кои што се појавуваат невообичаено.

(б) Испитување на вакви износи.

(в) Изврши суштински аналитички постапки или детални тестови за да се тестира периодот на интервенција.

А56. Извршувањето на суштински постапки на датумот на меѓупериодот без преземање на дополнителни постапки подоцна го зголемува ризикот дека ревизорот нема да ги идентификува погрешните прикажувања кои може да се случат до крајот на периодот. Овој ризик се зголемува колку што е подолг преостанатиот период. Фактори кои што може да влијаат дали да се извршат суштински постапки на датумот на меѓупериодот се следните:

- Контролното опкружување и други релевантни контроли.
- Достатоноста на дадени информации на даден подоцнежен датум коишто се потребни за пстапките на ревизорот.
- Целта на суштинската постапка.
- Процнетиот ризик од материјално погрешни прикажувања.
- Природата на класата на трансакции или салдото на сметки и поврзаните тврдења.
- Можноста на ревизорот да изврши соодветни суштински постапки или суштински постапки комбинирани со тестови на контроли за да се покрие преостанатиот

период со цел да се намали ризикот дека нема да бидат откриени погрешните прикажувања до крајот на периодот.

А57. Фактори кои влијаат на тоа, дали да се извршат суштински аналитички постапки имајќи го во предвид временскиот распоред помеѓу датумот на меѓупериодот и крајниот датум, се следниве:

- Дали состојбите на одредени класи на трансакции или салда на сметки на крајот на периодот се разумно предвидливи, имајќи ги во предвид износот, релативното значење и содржина.
- Дали постапките на ентитетот за анализирање и прилагодување на овие класи на трансакции или салда на сметки на датумот на меѓупериодот и постапките за воспоставување на сметководствени разграничувања се соодветни.
- Дали информациониот систем релевантен за финансиско известување ќе обезбеди информации кои се однесуваат на состојбите на крајот на периодот, и за трансакциите во преостанатиот период, ќе бидат доволно да овозможат испитување на:
  (а) Значајни невообичаени трансакции или книжења (вклучувајќи ги и оние на или блиску до крајот на периодот).
  (б) Останати причини на значајни флуктуации или очекувани флуктуации кои не се случиле.
  (в) Промени во составот на класите на трансакции или салдата на сметки.

Погрешни прикажувања идентификувани на датумот на меѓупериод (точка 23)

А58. Кога ревизорот ќе одлучи дека планираната природа, временски распоред или обем на суштински постапки за покривање на преостанатиот период потребно е да претрпат модификации, како резултат на неочекувани погрешни прикажувања откриени на датумот на меѓупериодот, ваквите модификации можат да вклучат проширување или повторување на постапките извршени на датумот на меѓупериодот, и на крајот на периодот на ревизија.

**Адекватност на презентирањето и обелоденувањето** (точка 24)

А59. Оценувањето на севкупното презентирање на финансиските извештаи, вклучувајќи ги и поврзаните обелоденувања, се однесува на тоа дали индивидуалните финансиски извештаи се презентирани на начин кој ги одразува соодветно класифициите и описот на финансиските информации, формата, распоредот и содржината на финансиските извештаи и нивните придружни забелешки. Ова вклучува на пример, користената терминологија, детали за прикажаните износи, класификација на ставки во извештаите и основите за прикажување на износите.

**Оценување на доволноста и соодветноста на ревизорските докази** (точки 25-27)

А60. Ревизијата на финансиските извештаи е кумулативен и итеративен (повторлив) процес. Во текот на извршувањето на планираните ревизорски постапки од страна на ревизорот, прибавентие ревизорски докази може да бидат причина ревизорот да ја модифицира природата, временскиот распоред и обемот на другите планирани ревизорски постапки. Информациите до кои може да дојде ревизорот, може значително да се разликуваат од информациите врз основа на кои е извршено оценувањето на ризикот. На пример:

- Обемот на погрешните прикажувања коишто ревизорот ги идентификувал со спроведување на суштински постапки може да го промени ревизорското

расудување во врска со проценката на ризикот и може да укаже на значајни недостатоци во интерната контрола.

- Ревизорот може да дојде до сознанија за разлики во сметководствената евиденција или, конфликтна или изгубена евиденција.
- Аналитички постапки извршени во фазата на севкупното проверка на ревизијата може да укажат на претходно непрепознаен ризик од материјално погрешни прикажувања.

Во вакви околности, ревизорот може да има потреба повторно да ги оцени планираните ревизорски постапки,врз основа на повторно разгледувања на проценетите ризици за сите или за некои од класите на трансакции, салдата на сметки или обелоденувања и поврзаните тврдења. МСР 315 содржи понатамошни упатства за ревидирање на проценката на ризикот на ревизорот. [7]

A61. Ревизорот не може да претпостави дека даден случај на измама или грешка претставува изолиран случај. Поради тоа, разгледувањето како откриените погрешните прикажувања влијаат врз проценката на ризиците од материјално погрешни прикажувања е важно во определувањето дали проценката останува соодветна.

A62. Фактори кои влијаат врз расудувањето на ревизорот, за тоа што претставува доволен соодветен ревизорски доказ, се следните:

- Значајноста на потенцијалното погрешно прикажувања кај тврдењата и веројатноста тоа да има материјален ефект, поединечно или заедно со останатите потенцијални погрешни прикажувања, врз финансиските извештаи.
- Ефективноста на одговорите на раководството и контролите за лоцирање на ризиците.
- Искуството стекнато во текот на претходните ревизии од слични потенцијални погрешни прикажувања.
- Резултатите од извршените ревизорски постапки, вклучувајќи и дали овие ревизорски постапки идентификувале конкретни случаи на измами или грешки.
- Извор и веродостојност на расположливите информации.
- Распространетост на ревизорските докази.
- Разбирањето на ентитетот и неговото опкружување, вклучувајќи ја интерната контрола на ентитетот.

**Документација** (точка 28)

A63. Формата и обемот на ревизорската документација е предмет на професионално расудување и е под влијание на природата, големината и сложеноста на ентитетот и неговата интерна контрола, доволноста на информациите од страна на ентитетот и ревизорската методологија и техники користени во ревизијата.

[7] МСР 315, точка 31.

РЕВИЗОРСКИ РАЗГЛЕДУВАЊА ВО ВРСКА СО ЕНТИТЕТИ КОИ КОРИСТАТ УСЛУЖНИ ОРГАНИЗАЦИИ

# МЕЃУНАРОДЕН СТАНДАРД ЗА РЕВИЗИЈА 402
# РЕВИЗОРСКИ РАЗГЛЕДУВАЊА ВО ВРСКА СО ЕНТИТЕТИ КОИ КОРИСТАТ УСЛУЖНИ ОРГАНИЗАЦИИ

(Стапува во сила за ревизиите на финансиските извештаи за периодите кои почнуваат на или по 15 декември, 2009 година)

## СОДРЖИНА


| | точка |
|---|---|
| **Вовед** | |
| Делокруг на овој МСР | 1-5 |
| Датум на стапување на сила | 6 |
| **Цели** | 7 |
| **Дефиниции** | |
| **Барања** | 8 |
| Стекнување на разбирање за услугите обезбедени од услужна организација, вклучувајќи ја интерната контрола | 9-14 |
| Одговор на оценетите ризици од материјално погрешно прикажување | 15-17 |
| Извештаи од вид 1 или вид 2 кои ги исклучуваат услугите обезбедени од суб-услужните организации | 18 |
| Измама, неусогласеност со законите и прописите и некорегирано погрешно прикажување во врска со работењето на услужната организација | 19 |
| Известување од страна на ревизорот на корисникот | 20-22 |
| **Примена и друг објаснувачки материјал** | |
| Стекнување на разбирање за услугите обезбедени од услужната организација, вклучувајќи ја интерната контрола | A1-A23 |
| Одговор на оценетите ризици од материјално погрешно прикажување | A24-A39 |
| Извештаи од вид 1 или вид 2 кои ги исклучуваат услугите обезбедени од суб-услужните организации | A40 |
| Измама, неусогласеност со законите и прописите и некорегирано погрешно прикажување во врска со работењето на услужната организација | A41 |
| Известување од страна на ревизорот на корисникот | A42-A44 |


Меѓународен стандард за ревизија (МСР) 402, "Ревизорски разгледувања во врска со ентитети кои користат услужни организации" треба да се чита во врска со МСР 200,"Општи цели на независниот ревизор и извршување на ревизијата во согласност со меѓународните стандарди за ревизија."

РЕВИЗОРСКИ РАЗГЛЕДУВАЊА ВО ВРСКА СО ЕНТИТЕТИ КОИ КОРИСТАТ УСЛУЖНИ ОРГАНИЗАЦИИ

## Вовед

### Делокруг на овој МСР

1. Овој Меѓународен стандард за ревизија се занимава со одговорноста на ревизорот на корисникот да обезбеди достатни и соодветни ревизорски докази кога ентитетот корисник ги користи услугите на една или повеќе услужни организации. Поточно, тој поопширно објаснува како ревизорот на корисникот ги применува МСР 315[1] и МСР 330[2] при стекнување на разбирање за ентитетот корисник, вклучувајќи ги и интерните контроли кои се релевантни за ревизијата, доволно за да го идентификува и оцени ризикот од материјално погрешно прикажување и во дизајнирањето и извршувањето на натамошни ревизорски постапки како одговор на тие ризици.

2. Многу ентитети пренесуваат дел од нивното работење на надворешни организации кои обезбедуваат услуги кои може да опфатат, од извршување на одредени задачи под водство на ентитетот до заменување на цели деловни единици или функции на ентитетот, како што е функцијата за усогласеност со даночната регулатива. Многу од услугите извршени од ваквите организации се интегрални за деловните активности на ентитетот. меѓутоа, не сите тие услуги се релевантни за ревизијата.

3. Услугите кои се обезбедени од услужната организација се релевантни за ревизијата на финансиските извештаи на ентитетот, кога тие услуги и контролите над нив, се дел од информационен систем на ентитетот корисник, вклучувајќи ги поврзаните деловни процеси релевантни за финансиското известување. Иако многу од контролите на услужната организација мошне веројатно ќе се однесуваат на финансиското известување, може да постојат и други контроли кои исто така можат да бидат релевантни за ревизијата, како што се контролите врз заштитата на средствата. Услугите на услужната организација се дел од информациониот систем на ентитетот корисник, вклучувајќи ги поврзаните деловни процеси, релевантни за финансиското известување, доколку тие услуги влијаат врз било што од следното:

   (1) Класите на трансакции во активностите на ентитетот корисник кои се значајни за финансиските извештаи на ентитетот корисник.

   (2) Постапките, во рамките и на информацискатa технологија (ИТ) и мануелните системи, со кои трансакциите на ентитетот корисник се иницирани, евидентирани, обработувани, корегирани доколку е потребно, пренесени во главната книга и известени во финансиските извештаи.

   (3) Поврзаните сметководствени евиденции, во електронска и во мануелна форма, поткрепувачките информации и одредените сметки во финансиските извештаи на ентитетот корисник, кои се користат за да се иницираат, евидентираат, обработуваат и известат трансакциите на ентитетот корисник. ова ја вклучува и корекцијата на погрешните информации и тоа како информациите се пренесени во главната книга.

   (4) Како информациониот систем на ентитетот корисник ги опфаќа настаните и условите, освен трансакциите, кои се значајни за финансиските извештаи.

   (5) Процесот на финансиско известување кој се користи за да се изготват финансиските извештаи на ентитетот корисник, вклучувајќи значајни сметководствени проценки и обелоденувања.

   (6) Контролите кои се однесуваат накнижењата во главна книга, вклучувајќи ги нестанардните книжења во главната книга кои се користат за евидентирање на неповторувачките ставки, невообичаените ставки или исправките.

1 МСР 315, "Идентификување и проценка на ризиците од материјално погрешно прикажување преку разбирање на ентитетот и неговото опкружување."

2 МСР 330, " Одговори на ревизорот на проценетите ризици".

РЕВИЗОРСКИ РАЗГЛЕДУВАЊА ВО ВРСКА СО ЕНТИТЕТИ КОИ КОРИСТАТ УСЛУЖНИ ОРГАНИЗАЦИИ

4. Природата и обемот на работата која треба да се изврши од ревизорот на корисникот во врска со услугите обезбедени од услужната организација, зависат од природата и значајноста на тие услуги за ентитетот корисник и релевантноста на тие услуги за ревизијата.

5. Овој МСР не се применува за услугите обезбедени од финансиските институции, кои се ограничени на обработување, за сметки на ентитетот кои се држат во финансиските институции, трансакции кои се посебно овластени од ентитетот, како што е обработувањето на трансакциите на тековните сметки од страна на банката или обработувањето на трансакциите со хартии од вредност од страна на брокерот. Како дополнување, овој МСР не се применува за ревизијата на трансакциите кои произлегуваат од сопственички финансиски учества во други ентитети, како што се партнерствата, корпорациите и заедничките вложувања, кога сопственичките учества се евидентирани и им се известени на имателите на учествата.

**Дата на стапување во сила**

6. Овој МСР стапува во сила за ревизиите на финансиските извештаии за периодите кои започнуваат на или по 15 декември 2009 година.

## Цели

7. Целите на ревизорот на корисникот, кога ентитетот корисник ги користи услугите на услужната организација, се:

   (1) Да стекне разбирање за природата и значајноста на услугите кои се обезбедени од услужната организација и нивното влијание врз интерната контрола на ентитетот корисник која е релевантна за ревизијата, во доволна мера за да се идентификуваат и оценат ризиците од материјално погрешно прикажување.

   (2) Да се дизајнираат и извршат ревизорски постапки како одговор на тие ризици.

## Дефиниции

8. За целите на овој МСР, следните поими ги имаат значењата објаснети подолу:

   (1) Комплементарни контроли на ентитетот корисник - Контроли кои услужната организација претпоставува дека ќе бидат имплементирани од ентитетите кои се корисници на нејзините услуги, и кои доколку е потребно да се постигнат контролни цели, се идентификувани во описот на нејзиниот систем.

   (2) Извештај за описот и дизајнот на контролите на услужната организација (посочен е како извештај од вид 1 во овој МСР) - Извештај кој се состои од:

      i. Опис на системот на услужната организација, целите на контролите и поврзаните контроли кои биле дизајнирани и имплементирани на одреден датум подготвен од страна на раководството на услужната организација.

      ii. Извештај на ревизорот на услужната организација со цел за давање на разумно уверување кое го вклучува мислењето на ревизорот на услужната организација за описот на системот на услужната организација, целите на контролите и поврзаните контроли како и соодветноста на дизајнот на контролите за постигнување на одредени цели на контролите.

   (3) Извештај за описот, дизајнот и оперативната ефективност на контролите на услужната организација (посочен е како извештај од вид 2 во овој МСР) - Извештај кој се состои од:

      i. Опис на интерната контрола, подготвен од страна на раководството на услужната организација, за системот на услужната организација, целите на контролите и поврзаните контроли, нивниот дизајн и имплементација на одреден датум или во текот на одреден период и, во некои случаи, нивната оперативна ефективност во текот на одреден временски период.

ii. Извештај на ревизорот на услужната организација со цел за давање на разумно уверување кое го вклучува :

(1) Мислењето на ревизорот на услужната организација за описот на системот на услужната организација, целите на контролите и поврзаните контроли, адекветноста на дизајнот на контролите за постигнување на одредени цели на контролите, и на оперативната ефективност на контролите.

(2) Опис на ревизорот на услужната организација на тестовите на контроли и резултатите кој ревизорот ги добил од нив.

(4) Ревизор на услужна организација - Ревизор кој, на барање на услужната организација, обезбедува извештај за уверување во однос контролите во услужната организација.

(5) Услужна организација - Друга организација (или сегмент на другата организација) која извршува услуги на ентитетите кои ги користат нивните услуги и кои се дел од информационите системи на тие ентитети кои се релевантни за финансиското известување.

(6) Систем на услужната организација - Политики и постапки кои се дизајнирани, имплементирани и одржувани од страна на услужната организација за да им обезбеди на ентитетите корисници, услуги кои се покриени со извештајот на ревизорот на услужната организација..

(7) Суб-услужна организација - Услужна организација која се користи од страна на друга услужна организација за да изврши некои од услугите кои се обезбедуваат за ентитетите корисници кои се дел од оние информациони системи на корисници кои се релевантни за финансиското известување.

(8) Ревизор на корисникот - ревизор која ги ревидира и известува во однос на финансиските извештаи на ентитетот корисник.

(9) Ентитет корисник - ентитет кој користи услужна организација и чии финансиски извештаи се ревидирани.

## Барања

**Стекнување на разбирање за услугите обезбедени од услужната организација, вклучувајќи ја интерната контрола**

9. Кога се стекнува разбирање за ентитетот корисник во согласност со МСР 315[3] ревизорот на корисникот ќе стекне разбирање за тоа како ентитетот корисник ги користи услугите на услужната организација при извршување на активностите на ентитетот, вклучувајќи: ( точки А1-А2)

(1) Природата на услугите кои ги обезбедува услужната организација и значајноста на тие услуги за ентитетот корисник, вклучувајќи го нивниот ефект врз интерните контроли на ентитетот корисник. (точки А3-А5)

(2) Природата и материјалноста на обработуваните трансакции или сметките или процесите на финансиско известување кои се под влијание на услужната организација. (точка А6)

(3) Степенот на интеракција помеѓу активностите на услужната организација и на оние на ентитетот корисник, и (точка А7)

(4) Природата на односите помеѓу ентитетот корисник и услужната организација, вклучувајќи ги релевантните договорни услови за активностите кои се превземени од услужната организација (точки А8-А11)

3МСР 315, точка 11.

## РЕВИЗОРСКИ РАЗГЛЕДУВАЊА ВО ВРСКА СО ЕНТИТЕТИ КОИ КОРИСТАТ УСЛУЖНИ ОРГАНИЗАЦИИ

10. Кога се стекнува со разбирање за интерната контрола релевантна за ревизијата во согласност со МСР 315[4], ревизорот на корисникот ќе ги оцени дизајнот и имплементацијата на релевантните контроли кај ентитетот корисник кои се однесуваат на услугите обезбедени од услужната организација, вклучувајќи ги оние кои се применети на трансакциите кои се обработувани од услужната организација.(точки А12-А14)

11. Ревизорот на корисникот ќе определи дали било стекнато доволно разбирање за природата и значајноста на услугите кои се обезбедени од страна на услужната организација и нивното влијание врз интерната контрола на ентитетот корисник кое е релевантно за ревизијата, за да се обезбеди основа за идентификација и проценка на ризикот од материјално погрешно прикажување.

12. Доколку ревизорот на корисникот не е во можност да стекне доволно разбирање од ентитетот корисник, ревизорот на корисникот ќе го стекне тоа разбирање со една или повеќе од следните постапки:

    (1) Добивање на извештај од вид 1 или 2 доколку е достапен.

    (2) Контактирање на услужната организација, преку ентитетот корисник, за да се добие одредената информација.

    (3) Посета на услужната организација и извршување на постапките кои ќе ги обезбедат потребните информации за релевантните контроли кај услужната организација.

    (4) Користење на друг ревизор кој ќе ги изврши постапките кои ќе ги обезбедат потребните информации за релевантните контроли кај услужната организација. (точки А15-А20)

*Користење на извештај од вид 1 или вид 2 како поткрепа на разбирањето на ревизорот на корисникот за услужната организација*

13. Во одредувањето на тоа дали ревизорскиот доказ обезбеден од извештаите од вид 1 или вид 2, е достатен и соодветен, ревизорот на корисникот ќе биде задоволен во зависност од:

    (1) Професионалната компетентност на ревизорот на услужната организација и неговата независност од услужната организација.

    (2) Адекватноста на стандардите во согласност со кои доволноста и соодветноста на извештаите од вид 1 или вид 2 биле издадени.( точка А 21)

14. Доколку ревизорот на корисникот планира да ги користи извештаите од вид 1 или вид 2 како ревизорски доказ како поддршка на ревизорското разбирање во однос на дизајнот и имплементацијата на контролите во услужната организација, ревизорот на корисникот ќе:

    (1) Процени дали описот и дизајнот на контролите на услужната организација се на датум или за период кој е соодветен за целите на ревизорот на корисникот.

    (2) Ќе ја оцени достатноста и соодветноста на доказот обезбеден од извештајот за разбирање на интерната контрола кај ентитетот корисник, која е релевантна за ревизијата.

    (3) Определи дали комплементарните контроли на ентитетот корисник кои се идентификувани од услужната организација се релевантни на ентитетот корисник и доколку се, да стекне разбирање дали ентитетот корисник ги дизајнирал и имплементирал таквите контроли. (точка А22-А23)

---

4МСР 315, точка 12.

РЕВИЗОРСКИ РАЗГЛЕДУВАЊА ВО ВРСКА СО ЕНТИТЕТИ КОИ КОРИСТАТ УСЛУЖНИ ОРГАНИЗАЦИИ

**Одговор на проценетите ризици од материјално погрешно прикажување**

15. Одговарајќи на проценетите ризици во согласност со МСР 330, ревизорот на корисникот ќе:

(1) Определи дали достатен и соодветен ревизорски доказ кој се однесува на релевантните тврдења за финансиските извештаи, е достапен од евиденцијата која се држи кај ентитетот корисник, и доколку не е,

(2) Да се извршат понатамошни ревизорски постапки за да се обезбеди достатен и соодветен ревизорски доказ или да користат друг ревизор за да ги изврши тие постапки кај услужната организација во име на ревизорот на корисникот. (точки А24-А28)

*Тестови на контроли*

16. Кога проценката на ризикот на ревизорот на корисникот вклучува очекување дека контролите на услужната организација функционираат ефективно, ревизорот на корисникот ќе стекне ревизорски доказ за оперативната ефективност на тие контроли од една или повеќе од следните постапки:

(1) Стекнување на извештај од вид 2, доколку е достапен.

(2) Извршување на соодветни тестови на контроли кај услужната организација.

(3) Користење на друг ревизор да ги изврши тестовите на контроли кај услужната организација во име на ревизорот на корисникот. (точки А29-А30)

Користење на извештај од вид 2 како ревизорски доказ дека контролите на услужната организација функционираат ефективно:

17. Доколку, во согласност со точка 16(а), ревизорот на корисникот планира да користи извештај од вид 2 како ревизорски доказ дека контролите на услужната организација функционираат ефективно, ревизорот на корисникот ќе определи дали извештајот на ревизорот на услужната организација обезбедува достатни и соодветни ревизорски докази за ефективноста на контролите за да се обезбеди подкрепа за проценката на ризикот на ревизорот на корисникот со:

(1) Проценување дали описот, дизајнот и оперативната ефективност на контролите на услужната организација се однесуваат на датум или за период кој е соодветен на целите на ревизорот на корисникот.

(2) Определување дали комплементарните контроли на ентитетот корисник идентификувани од услужната организација се релевантни за ентитетот корисник и доколку се, стекнување на разбирање дали ентитетот корисник ги дизајнирал и имплементирал таквите контроли и доколку се, тестирање на нивната оперативна ефективност.

(3) Проценување на соодветноста на временскиот период опфатен со тестовите на контроли и времето кое е поминато од извршувањето на тестовите на контроли.

(4) Проценување дали тестовите на контроли извршени од ревизорот на услужната организација и резултатите од нив, како што се опишани во извештајот на ревизорот на услужната организација, се релевантни на тврдењата во финансиските извештаи на ентитетот корисник и обезбедуваат достатни и соодветни ревизорски докази да ги подржат проценките на ризикот на ревизорот на корисникот. (точки А31-А39)

**Извештаите од вид 1 и вид 2 кои ги исклучуваат услугите од суб-услужните организации**

РЕВИЗОРСКИ РАЗГЛЕДУВАЊА ВО ВРСКА СО ЕНТИТЕТИ КОИ КОРИСТАТ УСЛУЖНИ ОРГАНИЗАЦИИ

18. Доколку ревизорот на корисникот планира да ги користи извештаите од вид 1 или вид 2 кои ги исклучуваат услугите извршени од суб-услужна организација и тие услуги се релевантни за ревизијата на финансиските извештаи на ентитетот корисник, ревизорот на корисникот ќе ги примени барањата на овој МСР во однос кон услугите обезбедени од суб-услужната организација. (точка А40)

**Измама, неусогласеност со законите и регулативите и некорегирано погрешно прикажување во врска со работењето на услужната организација**

19. Ревизорот на корисникот ќе се распраша кај раководството на ентитетот корисник дали услужната организација известила до ентитетот корисник или дали ентитетот корисник е на друг начин запознаен за постоење на некоја измама, неусогласеност со законите и регулативите или некорегирано погрешно прикажување кои влијаат врз финансиските извештаи на ентитетот корисник. Ревизорот на корисникот ќе процени како таквите работи влијаат врз природата, временскиот распоред и обемот на понатамошните ревизорски постапки на ревизорот на корисникот, вклучувајќи го влијанието врз заклучоците на ревизорот на корисникот и на неговиот извештај. (точка А 41)

**Известување од страна на ревизорот на корисникот**

20. Ревизорот на корисникот ќе го модифицира мислењето во извештајот на ревизорот на корисникот во согласност со МСР 705[5], доколку ревизорот на корисникот не е во можност да добие достатни и соодветни ревизорски докази кои се однесуваат на услугите обезбедени од услужната организација, а кои се релевантни за ревизијата на финансиските извештаи на ентитетот корисник.(точка А42)

21. Ревизорот на корисникот нема да се повика на работата на ревизорот на услужната организација во извештајот на ревизорот на корисникот, кој содржи немодифицирано мислење освен доколку се бара да се направи тоа со закон или регулатива. Доколку таквото повикување се бара со закон или регулатива, извештајот на ревизорот на корисникот треба да укаже дека тоа повикување не ја намалува одговорноста на ревизорот на корисникот за ревизорското мислење. (точка А43)

22. Доколку повикувањето на работата на ревизорот на услужната организација е релевантно за разбирање на модифицирањето на мислењето на ревизорот на корисникот, извештајот на ревизорот на корисникот ќе укаже дека таквото повикување не ја намалува одговорноста на ревизорот на корисникот за тоа мислење. (точка А44)

***

## Примена и друг објаснувачки материјал

**Стекнување на разбирање за услугите обезбедени од услужната организација, вклучувајќи ја и интерната контрола**

*Извори на информации (*точка 9)

А1. Информациите за природата на услугите обезбедени од услужната организација можат да бидат достапни од широк спектар на извори, како што се:

- Кориснички упатства.
- Системски прегледи.
- Технички упатства.
- Договор или спогодба за ниво на услугата помеѓу ентитетот корисник и услужната организација.
- Извештаи од услужните организации, интерните ревизори или регулаторните авторитети за контролите на услужната организација.

5МСР 705, " Модификации во мислењето во извештајот на независниот ревизор"точка 16

РЕВИЗОРСКИ РАЗГЛЕДУВАЊА ВО ВРСКА СО ЕНТИТЕТИ КОИ КОРИСТАТ УСЛУЖНИ ОРГАНИЗАЦИИ

- Извештаи од ревизорот на услужната организација, вклучувајќи писма до раководството, доколку се достапни.

А2. Знаењето кое е стекнато низ искуството на ревизорот на корисникот со услужната организација, на пример низ искуство со други ревизорски ангажмани, можат исто така да бидат од помош при стекнувањето на разбирање на природата на услугите обезбедени од услужната организација. Ова може да биде особено од помош доколку услугите и контролите врз тие услуги кај услужната организација се високо стандардизирани.

*Природата на услугите обезбедени од услужната организација (*точка 9(а))

А3. Ентитетот корисник може да користи услужна организација како онаа која обработува трансакции и ја одржува соодветната поврзана одговорност или ги евидентира трансакциите и ги обработува поврзаните податоци. Услужните организации кои обезбедуваат такви услуги, вклучуваат на пример оддели на банкарски старателства кои инвестираат и услужни средства за пензиски фондови на вработените или за други. хипотекарни банкари кои ги сервисираат хипотеките за други. провајдери на сервисни апликации кои обезбедуваат пакети на софтверски апликации и технолошко опкружување кое им овозможува на клиентите да обработат финансиски или деловни трансакции.

А4. Примери за услуги на услужната организација кои се релевантни за ревизијата, вклучуваат:

- Одржување на сметководствената евиденција на ентитетот корисник.
- Управување со средствата.
- Иницирање, евидентирање или обработување на трансакциите во улога на агент на ентитетот корисник.

Разгледувања кои се специфични за помалите ентитети

А5. Помалите ентитети можат да користат надворешни услуги во книговодството, кои може да се однесуваат на услуги од обработување на одделни трансакции (на пример, плаќања на даноци од плати) и одржување на нивната сметководствена евиденција за подготовка на нивните финансиски извештаи. Користењето на ваква услужна организација за подготовка на нивните финансиски извештаи не го ослободува раководството на помалиот ентитет и таму каде е соодветно на оние кои се задолжени со управувањето од нивните одговорности за финансиските извештаи.[6]

*Природата и материјалноста на трансакциите обработени од* услужната организација (точка 9(б))

А6. Услужната организација може да воспостави политики и постапки кои влијаат врз интерните контроли на ентитетот корисник. Овие политики и постапки се барем делумно физички и оперативно одвоени од ентитетот корисник. Значењето на контролите на услужната за оние на ентитетот корисник, зависи од природата на услугите обезбедени од услужната организација, вклучувајќи ја природата и материјалноста на трансакциите кои ги обработува за ентитетот корисник. Во одредени околности, обработените трансакции и сметките кои се под влијание на услужната организација, може да не изгледа дека се материјални за финансиските извештаи на ентитетот корисник, но природата на обработените трансакции може да биде значајна и ревизорот на корисникот може да утврди дека е потребно да се стекне разбирање за тие контроли во овие околности.

*Степен на интеракција помеѓу активностите на услужната организација и ентитетот корисник* (точка 9(в))

6МСР 200, "Општи цели на независниот ревизор и извршување на ревизијата во согласност со меѓународните стандарди за ревизија," точка 4 и А2-А3.

РЕВИЗОРСКИ РАЗГЛЕДУВАЊА ВО ВРСКА СО ЕНТИТЕТИ КОИ КОРИСТАТ УСЛУЖНИ ОРГАНИЗАЦИИ

A7. Значењето на контролите на услужната организација за контролите на ентитетот корисник исто така зависи од степенот на интеракција помеѓу активностите на услужната организација и оние на ентитетот корисник. Степенот на интеракција се однесува на степенот до кој ентитетот корисник е во можност и избира да воведе ефективни контроли над обработката извршена од услужната организација. На пример, висок степен на интеракција постои помеѓу активностите на ентитетот корисник и оние на услужната организација, кога ентитетот корисник ги авторизира трансакциите и услужната организација ги обработува и го врши сметководството за тие трансакции. Од друга страна, кога услужната организација го иницира или првично го евидентира, обработува и го спроведува сметководството на трансакциите на ентитетот корисник, постои понизок степен на интеракција помеѓу двете организации. Во овие околности, ентитетот корисник може да не е во можност или може да избере да не биде во можност, да имплементира ефективни контроли над овие трансакции кај ентитетот корисник и може да се потпре на контролите на услужната организација.

*Природата на односите помеѓу ентитетот корисник и услужната организација* (точка 9(д))

A8. Договорот или спогодбата за ниво на услугата помеѓу ентитетот корисник и услужната организација може да се обезбеди за прашања како што се:

- Информациите кои треба да му бидат подготвени на ентитетот корисник и одговорностите за иницирање на трансакциите кои се однесуваат на активностите преземени од услужната организација.
- Примена на барањата на регулаторните тела кои се однесуваат на формата на евиденциите кои треба да се одржуваат или за кои е потребно да се обезбеди пристап.
- Обезштетувањето, доколку го има, да му биде обезбедено на ентитетот корисник во случаите на неуспех во извршувањето.
- Дали услужната организација ќе обезбеди извештај за нејзините контроли и ако е така, дали таквите извештаи ќе бидат од вид 1 или вид 2.
- Дали ревизорот на корисникот има права да и пристапи на сметководствената евиденција на ентитетот корисник која се одржува од страна на услужната организација и други информации кои се потребни за да се изврши ревизијата.
- Дали договорот дозволува директна комуникација помеѓу ревизорот на корисникот и ревизорот на услужната организација.

A9. Постои директна врска помеѓу услужната организација и ентитетот корисник и помеѓу услужната организација и ревизорот на услужната организација. Овие односи не создаваат задолжително директна врска помеѓу ревизорот на корисникот и ревизорот на услужната организација. Кога не постои директна врска помеѓу ревизорот на корисникот и ревизорот на услужната организација, комуникациите помеѓу ревизорот на корисникот и ревизорот на услужната организација вообичаено се изведуваат преку ентитетот корисник и услужната организација. Директна врска исто така може да се создаде помеѓу ревизорот на корисникот и ревизорот на услужната организација, земајќи ги предвид релевантните етички очекувања како и очекувањата за доверливост. Ревизорот на корисникот, на пример, може да го користи ревизорот на услужната организација да извршува постапки во негово име, како што се:

(1) Тестови на контроли кај услужната организација.

(2) Суштински постапки на финансиските извештаи на ентитетот корисник на трансакциите и салдата одржувани од услужната организација.

Разгледувања кои се специфични на ентитети од јавниот сектор

A10. Ревизорите од јавниот сектор генерално имаат широки права на пристап кои се утврдени со законска регулатива. Меѓутоа, може да постојат ситуации каде таквите права на пристап не се достапни, на пример кога услужната организација е лоцирана во различно законодавство. Во тие случаеви, ревизорот на јавниот сектор може да има

потреба да стекне разбирање за законската регулатива која се применува во различното законодавство за да определи дали можат да бидат стекнати соодветни права на пристап. Ревизорот од јавниот сектор може исто така да стекне права на пристап или да побара од ентитетот корисник да ги вклучи правата на пристап во било кој договорен аранжман помеѓу ентитет корисник и услужната организација.

A11. Ревизорите на јавниот сектор исто така можат да користат друг ревизор кој ќе ги извршува тестовите за контрола или суштинските постапки во врска со усогласеноста со законот, регулативата или други надлежности .

*Разбирање на контролите поврзани со услугите обезбедени од услужната организација* (точка 10)

A12. Ентитетоткорисник може да воспостави контроли над услугите на услужната организација кои можат да бидат тестирани од страна на ревизорот на корисникот и тоа може да му овозможи на ревизорот на корисникот да заклучи дека контролите кај ентитетот корисник работат ефикаснофункционираат ефективно за некои или за сите од поврзаните тврдења, без оглед на контролите кои се поставени кај услужната организација. Ако ентитетот корисник, на пример, користи услужна организација за извршување обработување на неговите трансакции поврзани со платата, ентитетот корисник може да воспостави контроли над поднесувањето и приемот на информациите за плата кои можат да спречат или откријат материјалните погрешни прикажувања.Тие контроли може да вклучат:

- Споредување на податоците поднесени до услужната организација со извештаите за информациите примени од услужната организација одкако податоците се обработени.
- Повторно пресметување на примерок од износи од плата за техничка точност и проверка на разумноста на вкупниот износ на платата.

A13. Во оваа ситуација, ревизорот на корисникот може да изврши тестови на контролите на ентитетот корисник над обработката на платата што ќе обезбеди основа за ревизорот на корисникот да заклучи дека контролите на ентитетот корисник функционираат ефективно за тврдењата кои се поврзани со трансакциите за плата.

A14. Како што е забележано во МСР 315[7] во однос на некои ризици, ревизорот на корисникот може да пресуди дека не е возможно или изводливо да се стекнат достатни и соодветни ревизорски докази само со извршување на суштинските постапки. Таквите ризици може да се однесуваат на неточната или некомплетна евиденција на рутинските и значајните ставки на трансакциите и салда на сметки, чии што карактеристики дозволуваат често високо автоматизирана обработка со мала или без мануелна интервенција. Ваквите карактеристики на автоматизираните постапки на обработка можат да бидат особено присутни кога ентитетот корисник користи услужни организации. Во тие случаеви, контролите на ентитетот корисник врз таквите ризици се релевантни за ревизијата и ревизорот на корисникот задолжително треба да стекне разбирање за таквите контроли и да ги оцени во согласност со точките 9 и 10 од овој МСР.

*Понатамошни постапки кога не може да се стекне доволно разбирање од ентитет корисник* (точка 12)

A15. Одлуката на ревизорот на корисникот во однос на тоа која постапка, поединечно или во комбинација во точка 12 да ја превземе, со цел да ја добие потребната информација за да обезбеди основа за идентификување и проценка на ризикот од материјално погрешно прикажување во врска со користењето на услужната организација од ентитетот корисник, може да биде под влијание на одредени прашања како што се:

- Големината и на ентитетот корисник и на услужната организација.
- Комплексноста на трансакциите кај ентитетот корисник и комплексноста на услугите обезбедени од услужната организација.

7МСР 315, точка 30

РЕВИЗОРСКИ РАЗГЛЕДУВАЊА ВО ВРСКА СО ЕНТИТЕТИ КОИ КОРИСТАТ УСЛУЖНИ ОРГАНИЗАЦИИ

- Локацијата на услужната организација (на пример, ревизорот на корисникот може да одлучи да користи друг ревизор кој ќе изврши постапки кај услужната организација во име на ревизорот ако услужната организација се наоѓа на оддалечена локација).
- Дали се очекува постапката/ите ефективно да го обезбедат ревизорот на корисникот со достатни и соодветни ревизорски докази.
- Природата на односот помеѓу ентитетот корисник и услужната организација.

A16. Услужната организација може да ангажира ревизор на услужна организација кој ќе извести за описот и дизајнот на нејзините контроли (извештај од вид 1) или на описот и дизајнот на нејзините контроли и нивната оперативна ефективност (извештај од вид 2). Извештаите од вид 1 или вид 2 можат да бидат издадени согласно [предложениот] Меѓународен стандард за ангажмани на уверување (МСАУ) 3402[8] или согласно стандардите воспоставени од овластена или признаена организација за воспоставување на стандарди (која може да ги идентификува под различно име, на пример извештаи од вид А или вид Б).

A17. Достапноста на извештаите од вид 1 или вид 2 генерално ќе зависи од тоа дали договорот помеѓу услужната организација и ентитетот корисник вклучува одредба за давање на таквиот извештај од страна на услужната организација. Услужната организација може истотака, од практични причини да подготви за ентитетите корисници, извештаи од вид 1 или вид 2. Меѓутоа, во некои случаеви извештаите од вид 1 или вид 2 можат да не им бидат достапни на ентитетите корисници.

A18. Во некои околности, ентитетот корисник може да пренесе една или повеќе значајни работни единици или функции, како што е целосното даночно планирање и функциите на усогласеност или сметководството и функцијата на контрола на една или повеќе услужни организации. Бидејќи извештајот за контролите на услужната организација може да не биде достапен во овие околности, посетата на услужната организација може да биде најефикасна постапка за ревизорот на корисникот за да се здобие со разбирање за контролите на услужната организација, бидејќи е многу веројатно дека ќе има директна интеракција на раководството на ентитетот корисник со раководството кај услужната организација.

A19. Може да се користи и друг ревизор за извршување на постапките кои ќе ги обезбедат потребните информации во однос на релевантните контроли на услужната организација. Ако извештај од вид 1 или вид 2 бил издаден, ревизорот на корисникот може да користи ревизор на услужна организација за да ги изврши овие постапки бидејќи ревизорот на услужна организација има веќе постоечки развиен однос со услужната организација. Ревизорот на корисникот кој ја користи работата на друг ревизор може да најде корисно упатство во МСР 600[9] бидејќи се однесува на разбирањето на друг ревизор (вклучувајќи ја независноста на ревизорот и професионалната компетентност), инволвирањето во работата на друг ревизор во планирањето на природа, степенот и временскиот распоред на таа работа и во проценување на достатноста и соодветноста на обезбеденият ревизорскиот доказ.

A20. Ентитетот корисник може да користи услужна организација која од друга страна користи суб-услужна организација за да обезбеди некои од услугите кои се обезбедуваат на ентитетот корисник, кои се дел од информационите системи на ентитетот корисник, релевантни за финансиското известување. Суб-услужна организација може да биде одделен ентитет од услужната организација или може да биде поврзана со услужната организација. Ревизорот на корисникот може да има потреба да ги земе предвид

8[предложен] МСАУ 3402 "Извештаи за уверување на контролите кај услужна организација трета страна"

9 МСР 600, " Посебни разгледувања - ревизии на финансиски извештаи на групацијата (вклучувајќи ја и работата на ревизорот на компонентата)" во точка 2, наведува: ревизорот може да најде дека овој МСР, прилагоден како што било потребно во околностите, е корисен кога тој ревизор ги инволвира другите ревизори во во ревизија на финансиски извештаи кои не се финансиски извештаи на групацијата..." Види исто така точка 19 од МСР 600.

контролите кај суб-услужната организација. Во ситуации каде се користат една или повеќе суб-услужни организации, интеракцијата помеѓу активностите на ентитетот корисник и на оние на услужната организација се проширува за да ги вклучи интеракциите меѓу ентитетот корисник, услужната организација и суб-услужните организации. Степенот на оваа интеракција, како и природата и материјалноста на трансакциите кои се обработени од услужната организација и од суб-услужните организации, се најзначајните фактори кои ревизорот на корисникот треба да ги земе предвид во определувањето на значајноста на контролите на услужната организација и суб-услужните организации, за контролите на ентитетот корисник.

*Користење на извештај од вид 1 или вид 2 како поткрепа на разбирањето на ревизорот на корисникот за услужната организација* (точки 13-14)

A21. Ревизорот на корисникот може да се распрашува за ревизорот на услужната организација кај професионалната организација на која и припаѓа ревизорот на услужната организација или останати професионалци и да се распраша дали ревизорот на услужната организација е предмет на регулаторна супервизија. Ревизорот на услужната организација може да ја врши праксата во законодавство каде се следат други стандарди во врска со известување за контролите кај услужната организација, и ревизорот на корисникот, од организација за воспоставување на стандарди, може да добие информација за стандардите кои се користени од ревизорот на услужната организација.

A22. Извештај од вид 1 или вид 2, заедно со информацијата за ентитетот корисник, може да му помогне на ревизорот на услужната организација во стекнувањето на разбирање за:

(1) Аспектите на контрола кај услужната организација кои можат да влијаат врз обработување на трансакциите на ентитетот корисник, вклучувајќи го користењето на суб-услужни организации.

(2) Протокот на значајни трансакции преку услужната организација за да се определат точките на протокот на трансакции каде може да настане материјално погрешно прикажување во финансиските извештаи на ентитетот корисник.

(3) Целите на контролата на услужната организација кои се релевантни за тврдењата во финансиските извештаи на ентитетот корисник.

(4) Дали контролите на услужната организација се соодветно дизајнирани и имплементирани за да ги спречат или откријат грешките во процесирањеобработувањето кои можат да доведат до материјално погрешно прикажување во финансиските извештаи на ентитетот корисник.

Извештај од вид 1 или вид 2 може да му помогне на ревизорот на корисникот за стекнување на доволно разбирање за да го идентификува и процени ризикот од материјално погрешно прикажување. Извештај од вид 1 не обезбедува доказ за оперативната ефективност на релевантните контроли.

A23. Извештај од вид 1 или вид 2, кој е на дата или за период кој е надвор од периодот на известување на ентитетот корисник може да му помогне на ревизорот на корисникот во стекнување на прелиминарно разбирање за контролите кои се имплементирани кај услужната организација, доколку во извештајот се додадени дополнителни тековни информации од останати извори,. Ако описот на контролите на услужната организација е на дата или за период кој му предходи на почетокот на периодот за кој се врши ревизија, ревизорот на корисникот може да изврши постапки да ги ажурира информациите во извештајот од вид 1 или вид 2, како што се:

- Дискусија за промените кај услужната организација со вработените на ентитетот корисник кои би биле во позиција да бидат запознаени за таквите промени.

РЕВИЗОРСКИ РАЗГЛЕДУВАЊА ВО ВРСКА СО ЕНТИТЕТИ КОИ КОРИСТАТ УСЛУЖНИ ОРГАНИЗАЦИИ

- Проверка на тековната документација и коресподенција издадена од услужната организација.

- Разговарање со вработените на услужната организација во врска со промените.

**Одговор на оценетите ризици од материјално погрешно прикажување** (точка 15)

A24. Дали користењето на услужната организација го зголемува ризикот од материјално погрешно прикажување на ентитетот корисник зависи од природата на услугите кои се обезбедени и контролите над тие услуги. во некои случаи, користењето на услужна организација може да го намали ризикот од материјално погрешно прикажување на ентитетот корисник, особено ако самиот ентитет корисник не ја поседува експертизата која е потребна за да се превземат одредените активности, како што се иницирањето, обработката и книжењето на трансакциите или нема соодветни ресурси ( на пример, ИТ систем).

A25. Кога услужната организација одржува материјални елементи на сметководствената евиденција на ентитетот корисник, може да биде неопходен директен пристап кон таа евиденција со цел ревизорот на корисникот да се стекне со достатен и соодветен ревизорски доказ кој се однесува на функционирањето на контролите над таа евиденција или суштинските трансакции и салда кои се евидентирани во таа евиденција, или обете. Таквиот пристап може да инволвира или физичка инспекција на евиденцијата во просториите на услужната организација или испитување на евиденцијата која се одржува електронски од ентитетот корисник или од друга локација, или обете. Таму каде директниот пристап се постигнува на електронски начин, ревизорот на корисникот може да добие доказ за соодветноста на контролите кои се извршуваат од услужната организација а се однесуваат на комплетноста и интегритетот на податоците на ентитетот корисник за кои е одговорна услужната организација.

A26. Во определувањето на природата и обемот на ревизорскиот доказ кој може да се стекне во врска со салдата кои ги преставуваат средствата што се чуваат или трансакциите превземени од услужната организација во име на ентитетот корисник, следните постапки трба да се земат предвид од ревизорот на корисникот:

(1) Инспекција на евиденцијата и документите кои се држат кај ентитетот корисник: веродостојноста на овој извор на доказ е определен од природата и обемот на сметководствената евиденција и поткрепувачката документација задржана од ентитетот корисник. Во некои случи, ентитетот корисник може да не одржува независна детална евиденција или документација за специфични трансакции превземени во негово име.

(2) Испитување на евиденцијата и документите кои се држат кај услужната организација: пристапот на ревизорот на корисникот кон евиденцијата на услужната организација може да биде воспоставен како дел од некои договорни аранжмани помеѓу ентитетот корисник и услужната организација. Ревизорот на корисникот може исто така да користи друг ревизор, кој во негово име, ќе добие пристап кон евиденцијата на ентитетот корисник која се одржува од страна на услужната организација.

(3) Добивање на конфирмација за салдата и трансакциите од услужната организација: таму каде ентитетот корисник одржува независни евиденции за салдата и трансакциите, конфирмација од услужната организација која ја подржува евиденцијата на ентитетот корисник може да се смета за веродостоен доказ кој се однесува на постоењето на трансакциите и салдата кои се во прашање. На пример, кога се користат повеќе услужни организации, како што се инвестициски менаџер и чувар, и овие услужни организации одржуваат независни евиденции, ревизорот на корисникот може да ги конфирмира салдата со овие организации со цел да ги

спореди информациите со независната евиденција на ентитетот корисник. Доколку ентитетот корисник не одржува независни евиденции, информацијата стекната како конфирмација од услужната организација е само изјава на она што е одразено во евиденциите кои се одржуваат од услужната организација. Според тоа, ваквите конфирмации земени сами за себе, не преставуваат веродостоен ревизорски доказ. Во овие околности, ревизорот на корисникот може да земе предвид дали може да се идентификува алтернативен извор на независен доказ.

(4) Со извршување на аналитички постапки на евиденцијата одржувана од ентитетот корисник или на евиденцијата примена од услужната организација: ефективноста на аналитичките постапки најверојатно ќе варира во однос на различни тврдења и ќе биде под влијание на обемот и деталноста на достапните информации.

A27. Друг ревизор може да извршува постапки кои се суштински по природа во полза на ревизорот на корисникот. Таквиот ангажман може да вклучува извршување, од друг ревизор, на постапки на кои се согласил ентитетот корисник и неговиот ревизор и услужната организација и ревизорот на услужната организација. Наодите кои резултираат од постапките извршени од друг ревизор се проверуваат од ревизорот на корисникот со цел да се определи дали содржат достатни и соодветни ревизорски докази. Како дополнување, може да постојат барања кои се наметнати од државни органи или низ договорни аранжмани по кои ревизорот на услужната организација ги извршува назначените постапки кои се суштински по природа. Резултатите од примената на задолжителните постапки на салдата и трансакциите кои се извршени од услужната организација можат да се користат од ревизорот на корисникот како дел од потребниот доказ за да се подржи ревизорското мислење. Во овие околности, може да биде корисно за ревизорот на корисникот како и за ревизорот на услужната организација да се усогласат, пред извршување на постапките, за ревизорската документација и пристапот кон ревизорската документација која ќе му биде обезбедена на ревизорот на корисникот.

A28. Во одредени околности, особено кога ентитетот корисник пренесува некои или сите од неговите финансиски функции на услужна организација, ревизорот на корисникот може да се соочи со ситуација каде значаен дел од ревизорскиот доказ се наоѓа кај услужната организација. Можеби ќе биде потребно суштинските постапки да се извршуваат кај услужната организација на ревизорот на корисникот или друг ревизор во негово име. Ревизорот на корисникот може да обезбеди извештај од вид 2, и како дополнение, може да узврши суштински постапки во име на ревизорот на корисникот. Инволвирањето на друг ревизор не ја менува одговорноста на ревизорот на корисникот за стекнување на достатни и соодветни ревизорски докази за да се обезбеди разумна основа за поткрепување на мислењето на ревизорот на корисникот. Соодветно, разгледувањето на ревизорот на корисникот за тоа дали достатен и соодветен ревизорски бил стекнат и дали ревизорот на корисникот има потреба да изврши понатамошни суштински постапки го вклучува инволвирањето на ревизорот на корисникот со, или претставува доказ на, правецот, супервизијата и извршувањето на суштинските постапки извршени од друг ревизор.

*Тестови на контроли* (Точка. 16)

A29. МСР 330[10] бара ревизорот на корисникот да дизајнира и изврши тестови на контроли со цел да стекне достатен и соодветен ревизорски доказ за оперативната ефективност на релевантните контроли во одредени околности. Во контекст на услужната организација, ова барање е применливо кога:

(1) Оценката на ревизорот за ризикот на корисникот од материјално погрешно прикажување вклучува очекување дека контролите во услужната организација функционираат ефективно (односно ревизорот на корисникот има намера да се

10МСР 330, точка 8

потпре на оперативната ефективност на контролите во услужната организација при утврдување на природата, временскиот распоред и обемот на суштинските постапки).

(2) Само суштинските постапки или во комбинација со тестовите на оперативната ефективност на контролите кај енититеот корисник, неможе да даде достатен и соодветен ревизорски доказ на ниво на тврдење.

A30. Доколку извештај од вид 2 не е достапен, ревизорот на корисникот може да ја контактира услужната организација, преку ентитетот корисник, за да побара ревизорот на услужната организација да биде ангажиран да обезбеди извештај од вид 2 што вклучува тестови на оперативна ефективност на релевантните контроли или ревизорот на корисникот може да користи друг ревизор за да изврши постапки кај услужната организација со кои ќе ја тестира оперативнтата ефективност на овие контроли. Ревизорот на корисникот може исто така да ја посети услужната организација и да изврши тестови на релевантните контроли доколку услужната организација се сложи со тоа. Проценките на ризиците на ревизорот на корисникот се засноваат на комбинирани докази кои се обезбедени преку работата на друг ревизор и сопствените постапки на ревизорот на корисникот.

Користење на извештај од вид 2 како ревизорски доказ дека контролите на услужната организација функционираат ефективно (Точка. 17)

A31. Извештај од вид 2 може да биде наменет за да ги задоволи потребите на неколку различни ревизори на корисникот, заради што тестовите на контроли и резултатите опишани во извештајот на ревизорот на услужната организација може да не е релевантен за тврдењата кои се значајни во финансискиот извештај на ентитетот корисник. Релевантните тестови на контроли и резултатите се оценуваат за да се утврди дека извештајот на ревизорот на корисникот обезбедува достатен и содветен ревизорски доказ за ефективноста на контролите за да ја подржи на оценката на ризикот на ревизорот на корисникот. Притоа, ревизорот на корисникот треба да ги земе предвид следните фактори:

(1) Временскиот период кој е покриен со тестовите на ревизорот на услужната организација и времето поминато од извршувањето на тие тестови.

(2) Делокругот на работата на ревизорот на корисникот и покриените услуги и процеси, тестираните контроли и тестовите кои се извршени и начинот на кои тестираните контроли се однесуваат на контролите на ентитетот корисник.

(3) Резултатите од тие тестови на контроли и мислењето на ревизорот на корисникот во врска со оперативната ефективност на контролите.

A32. За одредени тврдење, колку што е пократок периодот покриен со одреден тест и подолго времето кое поминало откако е извршен тестот, толку помал ревизорки доказ може да обезбеди тој тест. Со споредба на периодот кој е покриен со извештајот од вид 2 со периодот на финансиско известување на ентитетот корисник, ревизорот на корисникот може да заклучи дека извештајот од вид 2 нуди помал ревизорски доказ доколку има мало преклопување меѓу периодот покриен со извештај вид 2 и периодот за кој ревизорот на корисниот има намера да се потпре на извештајот. При ваков случај, извештајот од вид 2 кој покрива претходен и нареден период може да обезбеди дополнителен ревизорски доказ. Во друг случај, ревизорот корисник може да утврди дека е неопходно да изврши или искористи друг ревизор кој ќе изврши тестови на контроли кај услужната организацина со цел да добие достатен и соодветен ревизорски доказ за оперативната ефективност на тие контроли.

A33. Истотака може да е неопходно за ревизорот на корисникот да добие дополнителен доказ за значителни промени кај релевантните контроли на услужната организација надвор од периодот кој е покриен со извештајот од вид 2 или да утврди дополнителни ревизорски постапки што треба да бидат извршени. Релевантни фактори при утврдувањето кој дополнителен ревизорски доказ треба да се добие за контролите на услужната организација кои се извршувале надвор од периодот кој е покриен со извештајот на ревизорот на корисникот, може да вклучуваат:

- Значителноста на оценетиот ризик од материјално погрешно прикажување на ниво на тврдење.

РЕВИЗОРСКИ РАЗГЛЕДУВАЊА ВО ВРСКА СО ЕНТИТЕТИ КОИ КОРИСТАТ УСЛУЖНИ ОРГАНИЗАЦИИ

- Одредени контроли кои биле тестирани во текот на меѓупериодот, и значајни промени кај нив откога тие биле тестирани, вклучително и промени во информациониот систем, процесите и персоналот.
- Степенот до кој е добиен ревизорски доказ за оперативната ефективност на тие контроли.
- Должината на остатокот на периодот.
- Степенот до кој ревизорот на корисникот има намера да ги намали понатамошните суштински постапки поради потпирање на контролите.
- Ефективноста на контролната околина и следење на контролите кај ентитетот корисник.

A34. Дополнителен ревизорски доказ може да биде добиен, на пример, преку проширување на тестовите на контролите за остатокот на периодот или тестирање на следењето на контролите од страна на ентитетот корисник.

A35. Доколку периодот на тестирање на ревизорот на корисникот е целосно надвор од периодот на финансиско известување на ентитетот корисник, ревизорот на корисникот нема да може да се потпре на таквите тестови, за да може ревизорот на корисникот да заклучи дека контролите на ентитетот корисник функционираат ефективно бидејќи истите не обезбедуваат доволен доказ за ефективноста на контролите во тековниот период, освен ако не се спроведат други постапки.

A36. Во одредени околности услугата обезбедена од страна на услужната организација, може да биде дизајнирана врз основа на претпоставка дека одредени контроли биле имплементирани од страна на ентитетот корисник. На пример, услугата може да биде дизајнирана со претпоставка дека ентитетот корисник ќе има поставено контроли за овластување на трансакциите пред истите да се пратат кај услужната организација за обработување. Во ваква ситуација, описот на контролите на услужната организација може да содржи опис на оние комплементарни контроли на ентитетот корисник. Ревизорот на корисникот разгледува дали овие комплементарни контроли на ентитетот корисник се релевантни за услугата дадена на ентитетот корисник.

A37. Доколку ревизорот на корисникот верува дека извештајот на ревизорот на услужната организација може да не обезбедува достатни и соодветни ревизорски докази, на пример доколку извештајот на ревизорот на услужната организација не содржи опис на тестовите на контроли на ревизорот на услужната организација и резултатот од истите, ревизорот на корисникот може да го дополни своето разбирањето на постапките и заклучоците на ревизорот на услужната организација со контактирање на услужната организација, преку ентитетот корисник, за да побара разговор со ревизорот на услужната организација во врска со делокругот и резултатите од работењето на ревизорот на услужната организација. Исто така, доколку ревизорот на корисникот смета дека е неопходно, ревизорот на корисникот може да контактира со услужната организација, преку ентитетот корисник за да побара ревизорот на услужната организација да изврши постапки кај услужната организација. Алтернативно, ревизорот на корисникот, или друг ревизор по барање на ревизорот на корисникот, може да изврши такви постапки.

A38. Извештајот од вид 2, на ревизорот на корисникот идентификува резултати од тестирања вклучително исклучоци и други информации кои би можеле да влијаат на заклучоцита на ревизорот на корисникот. Забележаните исклучоци од страна на ревизорот на услужната организација или модифицирано мислење во извештајот од вид 2 на ревизорот на корисникот, не значи автоматски дека извештајот од вид 2 на ревизорот на корисникот нема да биде од корист за ревизијата на финансиските извештаи на енититетот корисник при оцена на ризикот од материјално погрешно прикажување. Напротив, исклучоците и прашањата кои доведуваат до модифицирано мислење во извештајот од вид 2 на ревизорот на корисникот се земени предвид во оценката на контролите на ревизорот на корисникот, кои се извршени од страна на ревизорот на услужната организација. При разгледување на исклучоците и прашањата кои доведуваат до модифицирано мислење, ревизорот на корисникот може да ги

дискутира ваквите прашања со ревизорот на услужната организација. Ваквата комуникација зависи од контактирање на услужната организација од страна на ентитетот корисник и добивање на согласност од услужната организација за ваквата комуникација.

Комуникација на недостатоците во интерните контроли идентификувани за време на ревизијата

A39. Од ревизорот на корисникот се бара навремено да комуницира во пишана форма со оние кои се задолжени за управувањето и раководството за значајни недостатоци идентификувани во текот на ревизијата. Од ревизорот на корисникот исто така се очекува навремено[11] да комуницира со раководството со соодветно ниво на одговорност, за други недостатоци во интерната контрола идентификувани во текот на ревизијата, кои согласно професионалнотот расудување на ревизорот на корисникот се со достатна важност за да го заслужат вниманието на раководството.[12] Прашањата кои ревизорот на корисникот може да ги идентификува во текот на ревизијата и може да ги комуницира со раководствоти и оние кои се задоложени за управувањето на ентитетот корисник вклучуваат:

- Било какво следење на контроли кои може да бидат имплементирани од ентитетот корисник, вклучително оние кои се идентификувани како резултат на добивање на извештај од вид 1 или извештај од вид 2.
- Случаи каде комплементарните контроли на ентитетот корисник се забележани во извештај од во вид 1 или извештај од вид 2 и не се имплементирани кај ентитетот корисник.
- Контроли од кои може да има потреба услужната организација, кои изгледа дека не се имплементирани или не се поединечно покриени со извештај од вид 2.

**Извештаите од вид 1 и вид 2 кои ги исклучуваат услугите од суб-услужните организации** (Точка 18)

A40. Доколку услужната организација користи суб-услужна организација тогаш извештајот на ревизорот на корисникот може да ги вклучи или исклучи релевантните контролни цели како и поврзаните контроли на суб-услужната организација во описот на системите на услужната организација како и од делокругот на ангажманот на ревизорот на корисникот. Овие два методи на известување се познати како инклузивна (inclusive) метода или делумна (crave out) метода. Доколку извештајот од вид 1 или извештајот од вид 2 ги исклучува контролите кај суб-услужната организација, и услугите обезбедени од суб-услужната организација се релевантни за ревизијата на финансиксите извештаи на ентитетот корисник, се бара од ревизорот на корисникот да ги примени барањата на овој МСР во однос на суб-услужната организација. Природата и обемот на работа што треба да биде извршена од ревизорот на корисникот во врска со услугите обезбедени од суб-услужна организација зависи од природата и значајноста на тие услуги за ентитетот корисник и релевантноста на овие услуги за ревизијата. Примената на точка 9 му помага на ревизорот на корисникот при утврдување на ефектите од суб-услужната организација и природата и обемот на работата што треба да се изврши.

**Измама, неусогласеност со законите и регулативите и некорегирано погрешно прикажување во релација со работењето на услужната организација** (Точка 19)

A41. Согласно договорните услови од договорот со ентитетите корисници може да се бара од услужната организација да им обелодени на ентитетите - корисници кои се засегнати, било каква измама, неусогласеност со закони и регулатива или некорегирани погрешни прикажувања кои се однесуваат на раководсвото или вработените во услужната организација. Како што се бара во точка 19 ревизорот на корисникот врши распрашувања на раководството на ентитетот корисник за тоа дали услужната организација известила прашања од тој тип и оценува дали, некои од прашањата кои се известени од страна на услужната организација, влијаат на природата, временскиот

11 МСР 265, "*Комуникација на недостатоците во интерните контроли со оние кои се задолжени со управувањето и раководењето*," точки 9-10.

12МСР 265, точка 10

распоред и обемот на понатамошните ревизорски постапки на ревизорот на корисникот. Во одредени случаи, ревизорот на корисникот може да бара дополнителни информации за да ја изврши оваа проценка и може да побара од ентитетот на корисникот да ја контактира услужната организација за да ги добие потребните информации.

**Известување од ревизорот на корисникот** (Точка 20)

A42. Кога ревизорот на корисникот неможе да добие достатни и соодветни ревизорски докази во врска со обезбедените услуги од страна на услужната организација кои се релевантни за ревизијата на финансиските извештаи на ентитетот корисник, постои ограничување на делокругот на ревизијата. Ова може да е случај кога:

- Ревизорот на корисникот не е во можност да стекне доволно разбирање за услугите обезбедени од страна на услужната организација и нема основа за идентификација и проценка на ризикот од материјално погрешно прикажување.
- Проценката на ризикот на ревизорот на корисникот вклучува очекување дека контролите на услужната организација функционираат ефективно меѓутоа ревизорот на корисникот не е во можност да добие достатен и соодветен ревизорски доказ за оперативната ефективност на овие контроли.
- Достатен и соодветен ревизорски доказ е достапен само од евиденцијата која се чува кај услужната организација, и ревизорот на корисникот не е во можност да добие директен пристап на оваа евиденција.

Дали ревизорот на корисникот искажува мислење со резерва или се воздржува од мислење зависи од заклучоците на ревизорот на корисникот за тоа дали можните влијанија на финансиските извештаи се материјални или распространети.

*Посочување на работата на ревизорот на услужната организација* (точки 21-22)

A43. Во некои случаи, законите и регулативата може да бараат во извештајот на ревизорот на корисникот, посочување на работата на ревизорот на услужната организација, на пример, за целите на транспарентност во јавниот сектор. Во вакви случаи, може да има потреба, ревизорот на корисникот да добие согласност од страна на ревизорот на услужната организација пред да направи такво посочување.

A44. Фактот дека ентитетот корисник користи услужна организација не ја менува обврската на ревизорот на корисникот согласно МСР да се стекне со достатни и соодветни ревизорски докази за да обезбеди разумна основа како поткрепа на мислењето на ревизорот на корисникот. Затоа, ревизорот на корисникот не посочува на извештајот на ревизорот на услужната организација како основа, делумно, за мислењето за финансиските извештаи на ентитетот корисник. Меѓутоа, кога ревизорот на корисникот изразува модифицирано мислење поради модифицираното мислење во извештајот на ревизорот на услужната организација, ревизорот на корисникот не е спречен да посочи на извештајот на ревизорот на услужната организација доколку ваквото посочување помага во објаснување на причините за модифицираното мислење на ревизорот на корисникот. Во вакви околности, ревизорот на корисникот може да има потреба да побара согласност пред да посочи на извештајот на ревизорот на услужната организација.

# МЕЃУНАРОДЕН СТАНДАРД ЗА РЕВИЗИЈА 450
# ОЦЕНКА НА ПОГРЕШНИТЕ ПРИКАЖУВАЊА ИДЕНТИФИКУВАНИ ВО ТЕКОТ НА РЕВИЗИЈАТА

(Стапува на сила за ревизиите на финансиските извештаи за периодот кој почнува на или по 15 декември 2009)

## СОДРЖИНА


| | Точка |
|---|---|
| **Вовед** | |
| Делокруг на овој МСР | 1 |
| Датум на стапување во сила | 2 |
| **Цели** | 3 |
| **Дефиниции** | 4 |
| **Барања** | |
| Збир на идентификувани погрешни прикажувања | 5 |
| Разгледувања кои треба да се земат предвид во текот на ревизијата во врска со идентификувани погрешни прикажувања | 6-7 |
| Комуницирање во врска со погрешните прикажувања и нивната корекција | 8-9 |
| Вреднување на влијанието на некорегираните погрешни прикажувања | 10-13 |
| Пишани изјави | 14 |
| Документација | 15 |
| **Примена и друг објаснувачки материјал** | |
| Дефиниција на погрешно прикажување | A1 |
| Збир на идентификувани погрешни прикажувања | A2-A3 |
| Разгледувања кои треба да се земат предвид во текот на ревизијата во врска со идентификувани погрешни прикажувања | A4-A6 |
| Комуницирање во врска со погрешните прикажувања и нивната корекција | A7-A10 |
| Вреднување на влијанието на некорегираните погрешни прикажувања | A11-A23 |
| Пишани изјави | A24 |
| Документација | A25 |


Меѓународниот стандард за ревизија (МСР) 450, "Оценка на погрешните презентирања идентификувани во текот на ревизијата" треба да се чита во контекст на МСР 200, "Општи цели на независниот ревизор и извршување на ревизијата согласно со Меѓународните стандарди за ревизија."

## Вовед

### Делокруг на овој МСР

1. Овој Меѓународен стандард за ревизија (МСР) се однесува на одговорноста на ревизорот да го оцени влијанието , кое го имаат идентификуваните погрешни прикажувања врз ревизијата и влијанието на некорегираните погрешни прикажувања, доколку има такви, на финансиските извештаи. МСР 700 се однесува на одговорноста на ревизорот во формирањето на мислење за финансиските извештаи, да заклучи дали е прибавено разумно уверување за тоа дали финансиските извештаи во целина не содржат материјални погрешни прикажувања. Ревизорскиот заклучок кој е во согласност со МСР 700 ја зема предвид ревизорската оценка на влијанието на некорегираните погрешни прикажувања, доколку има такви, врз финансиските извештаи, во согласност со овој МСР.[1] МСР 320[2] се однесува на одговорноста на ревизорот да го примени соодветно концептот на материјалност во планирањето и извршувањето на ревизијата на финансиските извештаи.

### Стапување во сила

2. Овој МСР стапува во сила за ревизиите на финансиските извештаи за периодите кои започнуваат на или по 15 декември, 2009 година.

## Цели

3. Целта на ревизорот е да го оцени:

   (1) Влијанието на идентификуваните погрешни прикажувања врз ревизијата.

   (2) Влијанието на некорегираните погрешни прикажувања, доколку има такви, врз финансиските извештаи.

## Дефиниции

4. За потребите на МСР, следните поими го имаат значењето наведено подолу:

   (1) Погрешно прикажување – Разлика помеѓу износот, класификацијата, презентацијата или обелоденувањето на ставка која е известена во финансиските извештаи и износот, класификацијата, презентацијата или обелоденувањето кое е потребно за ставката да биде во согласност со применливата рамка за финансиско известување. Погрешно прикажување може да произлезе од грешка или измама. (точка А1)

   Кога ревизорот изразува мислење за тоа дали финансиските извештаи се презентирани објективно, во сите материјални аспекти, или даваат вистинка и објективна слика, погрешното прикажување исто така ги вклучува и оние корекции на износи, класификации, презентации или обелоденувања кои, според расудувањето на ревизорот, се потребни за финансиските извештаи да бидат презентирани објективно, во сите материјални аспекти, или да даваат вистинска и објективна слика.

   (2) Некорегирани погрешни прикажувања - Погрешни прикажувања кои ревизорот ги акумулирал за време на ревизијата и кои не се корегирани.

## Барања

### Збир на идентификувани погрешни прикажувања

5. Ревизорот ќе ги акумулира погрешните прикажувања кои се идентификувани во текот на ревизијата, освен оние кои се јасно незначителни. (точка А2-А3)

### Разгледувања кои треба да се земат предвид во текот на ревизијата во врска со идентификуваните погрешни прикажувања

[1] МСР 700, "Формирање на мислење и известување за финансиските извештаи," точки 10-11.

[2] МСР 320, "Материјалност во планирање и извршување на ревизијата."

6. Ревизорот ќе утврди дали севкупната ревизорска стратегија и планот на ревизија треба да бидат ревидирани доколку:

(1) Природата на идентификуваните погрешни прикажувања и околностите околу нивното случување укажуваат дека може да постојат други погрешни прикажувања кои збирно со погрешните прикажувања кои се акумулирани во текот на ревизијата би можеле да бидат материјални. (точка А4)

(2) Збирот на погрешни прикажувања кои се акумулирани во текот на ревизијата се приближува на нивото на материјалност кое е утврдено во согласност со МСР 320. (точка А5)

7. Доколку, по барање на ревизорот, раководството испитало класа на трансакции, салда на сметки или обелоденувања и корегирало погрешни прикажувања кои биле откриени, ревизорот ќе изврши дополнителни ревизорски постапки за да утврди дали погрешните прикажувања се уште постојат. (точка А6)

**Комуницирање во врска со погрешните прикажувања и нивната корекција**

8. Ревизорот, навремено, ќе ги комуницира со соодветното ниво на раководството, сите погрешни прикажувања кои се акумулирани во текот на ревизијата, освен доколку тоа не е забрането со закон или пропис.[3] Ревизорот ќе побара раководството да ги искорегира тие погрешни прикажувања. (точка А7-А9)

9. Доколку раководството одбие да корегира некои или сите погрешни прикажувања, ревизорот треба да стекне разбирање во однос на причините на раководството заради кои не се направени корекциите и ќе го земе предвид тоа објаснување при оценувањето дали финансиските извештаи како целина не содржат материјални погрешни прикажувања. (точка А10)

**Вреднување на влијанието на некорегираните погрешни прикажувања**

10. Пред да се направи оценка на влијанието на некорегираните погрешни прикажувања, ревизорот повторно ќе ја оцени материјалноста која е утврдена во согласност со МСР 320 за да потврди дали истата останува соодветна во контекст на фактичките финансиски резултати на ентитетот. (точка А11-А12)

11. Ревизорот ќе утврди дали некорегираните погрешни прикажувања се материјални, поединечни или збирно. При утврдување на истото, ревизорот ќе го земе предвид следното:

(1) Обемот и природата на погрешните прикажувања, како во однос на одредени класи на трансакции, салда на сметки или обелоденувања така и на финансиските извештаи како целина, и конкретните околности на нивното настанување. (точка А13-А17, А19-А20)

(2) Влијанието на некорегираните погрешни прикажувања поврзани со претходните периоди, кои се однесуваат на релевантните класи на трансакции, салда на сметки или обелоденувања, како и на финансиските извештаи како целина. (точка А18)

*Комуницирање со оние кои се задолжени за управувањето*

12. Освен ако не е забрането со закон и пропис,[4] ревизорот ќе ги комуницира, со оние кои се задолжени за управувањето, за некорегираните погрешни прикажувања и влијанието кои тие, поединечно или збирно, може да го имаат на мислењето во ревизорскиот извештај. Ревизорот ќе побара некорегираните погрешни прикажувања да бидат исправени. (точка А21-А23)

13. Ревизорот исто така ќе го комуницира, со оние кои се задолжени за управувањето, влијанието на некорегираните погрешни прикажувања на класи на трансакции, салда на

---

3МСР 260. "Комуницирање со оние кои се задолжени за управувањето," точка 7.

4Видете фуснота 3.

сметки и обелоденувања, како и на финансиските извештаи како целина, кои се однесуваат на претходните периоди.

**Пишани изјави**

14. Ревизорот ќе побара пишана изјава од раководството и онаму каде е соодветно, од оние кои се задолжени за управувањето за тоа дали веруваат дека влијанието на некорегираните погрешни прикажувања поединечно или збирно, е нематеријално, во однос на финасиските извештаи како целина. Резиме на ваквите ставки ќе биде вклучено или приложено кон пишаната изјава. (точка А24)

**Документација**

15. Ревизорот ќе ги вклучи во ревизорската документација:[5] (точка А25)

(1) Износот под кој погрешните прикажувања ќе се сметаат како јасно незначителни (точка 5).

(2) Сите погрешни прикажувања акумулирани во текот на ревизијата и дали тие биле исправени (точки 5, 8 и12).

(3) Заклучоците на ревизорот во однос на тоа дали некорегираните погрешни прикажувања се материјални, поединечно или збирно, како и основата за таквиот заклучок (точка 11).

***

## Примена и друг објаснувачки материјал

**Дефиниција на погрешно прикажување (точка 4(а))**

А1. Погрешни прикажувања може да резултираат од:

(1) Неточност во прибирањето или обработувањето на податоците од кои се подготвени финансиските извештаи.

(2) Пропуст на износ или обелоденување.

(3) Неточна сметководствена проценка која се јавува поради превид или јасно погрешно толкување на факти.

(4) Расудувања на раководството во врска со сметководствените проценки кои ревизорот ги смета за неразумни или во врска со изборот и примената на сметководствени политики кои ревизорот смета дека се несоодветни.

Примери од погрешни прикажувања кои се јавуваат како резултат на измама се дадени во МСР 240.[6]

**Збир на идентификувани погрешни прикажувања (точка 5)**

А2. Ревизорот може да одреди износ под кој погрешните прикажувања ќе бидат јасно незначителни и нема да има потреба да се акумулираат бидејќи ревизорот очекува дека збирот на овие износи е јасно дека нема материјално влијание на финансиските извештаи. "Јасно незначителни" не е друг израз за "нематеријални." Прашањата кои се јасно незначителни ќе бидат од различен (помал) степен на големина отколку материјалноста која е утврдена во согласност со МСР 320, и тоа ќе бидат прашања кои се безначителни, без разлика дали се земени предвид поединечно или збирно и дали за нив е судено според критериумот на големина, природа или околности. Кога постои каква и да е неизвесност во однос на тоа дали една или повеќе ставки се јасно незначителни, прашањето се смета дека не е јасно незначително.

А3. За да му се помогне на ревизорот во оценката на влијанието на погрешните прикажувања акумулирани во текот на ревизијата како и при комуницирањето на погрешните прикажувања со раководството и оние кои се задолжени за

---

5 МСР 230, "Ревизорска документација," точки 8-11, и точка А6.

6 МСР 240, "Одговорности на ревизорот поврзани со измамата во ревизијата на финансиски извештаи," точки А1-А6.

управувањето, може да биде корисно да се направи разлика помеѓу фактички погрешни прикажувања, погрешни прикажувања кои произлегуваат од расудување и проектирани погрешни прикажувања.

- Фактички погрешни прикажувања се погрешни прикажувања во врска со кои нема сомневање.

- Погрешни прикажувања кои произлегуваат од расудување се разлики кои се јавуваат од расудувања на раководството во врска со сметководствените проценки, кои ревизорот ги смета за неразумни или избор или примена на сметководствени политики кои ревизорот смета дека се несоодветни.

- Проектирани погрешни прикажувања се најдобрите проценки на ревизорот во однос на погрешни прикажувања во популацијата, кои вклучуваат проекција на погрешните прикажувања кои се идентификувани во ревизорскиот примерок, на целата популација од која се избрани примероците. Упатството за утврдување на проектираните погрешни прикажувања и оценката на резултатите е наведено во МСР 530.[7]

**Разгледувања кои треба да се земат предвид во текот на ревизијата во врска со идентификувани погрешни прикажувања** (точка 6-7)

А4. Погрешното прикажување не мора да биде изолирано случување. Доказ дека може да постојат други погрешни прикажувања, на пример, онаму каде ревизорот идентификува дека погрешно прикажување се јавило од неуспех на интерната контрола или од несоодветни претпоставки или методи на вреднување кои биле широко применети од страна на ентитетот.

А5. Доколку збирот на погрешните прикажувања кои се акумулирани во текот на ревизијата се доближи до нивото на материјалност кое е утврдено со согласност со МСР 320, тогаш може да има поголемо од прифатливото ниско ниво на ризик дека можни неоткриени погрешни прикажувања, кога ќе се земат како збир со сите погрешни прикажувања кои се акумулирани во текот на ревизијата, ќе го надминат нивото на материјалност. Неоткриените погрешни прикажувања може да постојат поради присуство на ризик кој произлегува или не произлегува од методата на примерок.[8]

А6. Ревизорот може да побара од раководството да ги испита класите на трансакции, салдата на сметките или обелоденувањата со цел раководството да ја разбере причината за погрешното прикажување идентификувана од ревизорот и да изврши постапки за да го утврди износот на фактичкото погрешно прикажување во класите на трансакции, салдата на сметките или обелоденувањата и да направи соодветни исправки во финасиските извештаи. Вакво барање може да биде направено, на пример врз основа на проекција направена од страна на ревизорот на погрешните прикажувања кои се идентификувани во ревизорскиот примерок на целата популација од која се избрани примероците.

**Комуницирање во врска со погрешните прикажувања и нивната корекција** (точки 8-9)

А7. Навременото комуницирање на погрешните прикажувања со соодветното ниво на раководство е важно бидејќи му овозможува на раководството да оцени дали ставките сè погрешни прикажувања, го информира ревизорот доколку раководството не се согласува со него и доколку е потребно да превземат активности кои се неопходни. обичаено, соодветното ниво на раководството е она кое има одговорност и овластување да ги оцени погрешните прикажувања и да превземе соодветни активности.

А8. Законот или прописите може да ја ограничат комуникацијата на ревизорот кон раководството или други во рамките на ентитетот, за одредени погрешни прикажувања. На пример, законите или прописите може посебно да забранат комуникација или други активности кои може да влијаат на истрагата од страна на соодветното тело, во врска со фактички криминални дела или осомничени

---

7МСР 530, "Метода на примерок во ревизијата," точки 14-15.

8МСР 530, точка 5(а)-(г).

криминални дела. Во такви случаи, ревизорот може да размисли да побара правен совет.

А9. Исправката од страна на раководството на сите погрешни прикажувања, вклучително и оние кои се комуницирани од страна на ревизорот, му овозможува на раководството да одржи точна сметководствена евиденција и ги намалува ризиците од материјално погрешно прикажување на идните финансиски извештаи поради кумулативното влијание од нематеријалните некорегирани погрешни прикажувања поврзани со претходните периоди.

А10. МСР 700 бара ревизорот да оцени дали финансиските извештаи се подготвени и презентирани, во секој материјален поглед, во согласност со барањата на применливата рамка за финансиско известување. Оваа оценка вклучува разгледување на квалитативните аспекти на сметководствените практики на ентитетот, вклучувајќи и индикатори за можна пристрасност на раководството во расудувањето,[9] што може да биде под влијание на разбирањето на ревизорот во однос на причините кои ги има раководството за неизвршување на исправките.

**Вреднување на влијанието на некорегираните погрешни прикажувања** (точка 10-11)

А11. Утврдување на материјалноста од страна на ревизорот, во согласност со МСР 320 често е засновано на проценките на финансиските резултати на ентитетот, бидејќи фактичките финансиски резултати може сеуште да не се познати. Затоа, пред ревизорот да направи оценка на влијанијата од некорегираните погрешни прикажувања, може да биде неопходно да се ревидира нивото на материјалност кое е утврдено во согласност со МСР 320 врз основа на фактичките финансиски резултати.

А12. МСР 320 објаснува дека како што тече ревизијата, материјалноста на финансиските извештаи како целина (и, доколку е применливо, нивото или нивоата на материјалност за одредена класа на трансакции, салда на сметки или обелоденувања) е ревидирана во случај ревизорот, во текот на ревизијата, да стане свесен за информациите кои би имале влијание во однос на тоа ревизорот првично да утврди различен износ (или износи).[10] Така, е можно сите значителни ревидирања да бидат направени пред ревизорот да ги оцени влијанијата на некорегираните погрешни прикажувања. Меѓутоа, доколку повторната оценка на ревизорот на нивото на материјалност утврдено во согласност со МСР 320 (види точка 10 од овој МСР) генерира понизок износ (или износи), тогаш материјалноста за извршување на работата и соодветноста на природата, временскиот распоред и обемот на понатамошните ревизорски постапки се повторно земени предвид за да се добијат достатни соодветни ревизорски основи на кои би се засновало мислењето на ревизорот.

А13. Секое поединечно погрешно прикажување е земено предвид за да се оцени неговото влијание врз релевантните класи на трансакции, салда на сметки и обелоденувања, вклучително и дали нивото на материјалност на тие одредени класи на трансакции, салда на сметки и обелоденувања, доколу истите постојат, се надминати.

А14.Доколку некое поединечно погрешно прикажување е оценето како материјално, малку е веројатно дека тоа може да се пребие со други погрешни прикажувања. На пример, доколку приходите се материјално преценети, финансиските извештаи како целина ќе бидат материјално погрешно прикажани, дури и ако влијанието на погрешно прикажување врз заработката е комплетно пребиено со еквивалентно преценување на расходите. Може да биде соодветно да се пребиваат погрешни прикажувања во рамките на истите салда на сметки или класи на трансакции, меѓутоа ризикот дека понатамошни неоткриени погрешни прикажувања може да постојат, се зема предвид пред да се донесе заклучок дека пребивањето е соодветно дури и доколку е нематеријално.[11]

---

9 МСР 700, точка 12.

10 МСР 320, точка 12.

11 Идентификацијата на одреден број на нематеријални погрешни прикажувања во рамките на истото салдо на сметките или класи на трансакции може да бара ревизорот повторно да го оцени ризикот од материјално погрешно прикажување за тоа салдо на сметки или за тие класи на трансакции.

А15. Утврдувањето дали погрешно прикажување во класификацијата е материјално, вклучува оценка на квалитативни разгледувања, како што е влијанието на погрешното прикажување на класификацијата на долгот или други договорни одредби, влијанието на поединечна линиска ставка или на подзбирови, или влијанието на клучните показатели. Може да постојат околности каде ревизорот заклучува дека погрешното прикажување на класификацијата не е материјално во контекст на финансиските извештаи како целина, иако тоа може да го надмине нивото или нивоата на материјалност кои се користени при оценка на другите погрешни прикажувања. На пример, погрешна класификација помеѓу линиските ставки во билансот на состојба може да не се смета како материјална во контекст на финансиските извештаи како целина кога износот на погрешната класификација е мал во однос на големината на поврзаните линиски ставки во биланост на состојба и погрешната класификација нема влијание на билансот на успех или било кои клучни показатели.

А16. Околностите поврзани со некои погрешни прикажувања може да доведат до тоа ревизорот да ги оцени како материјални, поединечно или кога се земаат предвид заедно со други погрешни прикажувања кои се акумулирани во текот на ревизијата, иако тие се пониски од материјалноста за финансиските извештаи како целина. Околностите кои може да влијаат на оценката го вклучуваат степенот до кој погрешното прикажување:

- Влијае на усогласеноста со регулаторните барања.
- Влијае на усогласеноста со договорните услови за одреден долг или други договорни барања.
- Се однесува на неточниот извор или примена на сметководствена политика која има нематеријално влијание на финансиските извештаи од тековниот период, но веројатно е дека ќе има материјално влијание на финансиските извештаи во идни периоди.
- Ја маскира промената во заработувачката или други трендови посебно во контекст на општите економски услови како и условите во дејноста.
- Влијае на показателите кои се користат за да се оцени финансиската состојба, резултатите од работењето како и паричните текови на ентитетот.
- Влијае на информациите по сегменти презентирани во финансиските извештаи (на пример, значењето на прашањето за сегментот или друг дел на работењето на ентитетот кој бил идентификуван како сегмент кој има значителна улога во работењето или профитабилноста на ентитетот).
- Има влијание на зголемувањето на надоместоците за раководството, на пример, за да се осигура дека барањата за доделување на бонуси или други награди се исполнети.
- Е значително имајќи го предвид разбирањето на ревизорот од познати претходни комуникации со корисниците, на пример, во однос на прогноза на заработувачката.
- Се однесува на ставки кои инволвираат одредени страни (на пример, дали надворешните страни на трансакцијата се поврзани со членови на раководството на ентитетот).
- Е пропуст на информација која не била посебно побарана од применливата рамка за финансиско известување, но која врз основа на расудувањето на ревизорот, е важна за разбирањето на финансиската состојба, финансиската успешност или паричните текови на ентитетот, од страна на корисниците на финанскиските извештаи.
- Влијае на други информации кои ќе бидат комуницирани во документите кои ги содржат ревидираните финансиски извештаи (на пример информации кои треба да бидат вклучени во "Дискусии и анализи на раководството" или "Финансиски и оперативен преглед") кои разумно може да се очекува дека ќе

имаат влијание на економските одлуки на корисниците на финансиските извештаи. МСР 720[12] се однесува на разгледувањето на ревизорот на други информации, за кои ревизорот нема обврски да известува, во документи кои ги содржат ревидирани финансиски извештаи.

Овие околности се само примери, не е веројатно дека сите ќе бидат присутни во сите ревизии, ниту значи дека листата е комплетна. Постоењето на кои и да е околности како овие, не мора автоматски да доведе до заклучок дека погрешното прикажување е материјално.

A17. МСР 240[13] објаснува како импликациите од погрешно прикажување, кои се или може да бидат, резултат на измама треба да се разгледаат во однос на други аспекти на ревизијата, дури и кога големината на погрешното прикажување не е материјална во однос на финансиските извештаи.

A18. Кумулативното влијание на нематеријалните некорегирани погрешни прикажувања кои се однесуваат на претходниот период може да има материјално влијание на финансиските извештаи од тековниот период. Постојат различни прифатливи пристапи за ревизорска оценка на ваквите некорегирани погрешни прикажувања на тековните финансиски извештаи. Со користење на истиот пристап за оценка се обезбедува конзистентност од период во период.

*Разгледувања кои се специфични кај ентитети од јавниот сектор*

A19. Во случај на ревизија на ентитет од јавниот сектор, оценката дали погрешното прикажување е материјално може исто така да е под влијание на одговорноста на ревизорот која е воспоставена со законот, прописите или други органи во однос на известување за други специфични прашања, вклучително на пример измама.

A20. Понатаму, прашања како што се јавен интерес, одговорност, интегритет и обезбедувања на ефективен регулативен надзор, посебно може да има влијание на оценката дали ставката е материјална врз основа на нејзината природа. Ова посебно важи за ставки кои се жоднесуваат на усогласеност со закони, регулатива и други органи.

*Комуницирање со оние кои се задолжени за управувањето* (точка 12)

A21.Доколку некорегирани погрешни прикажувања биле комуницирани со лице/а кои имаат раководни одговорности и тие лице/а исто така имаат одговорности за управување, нема да има потреба повторно да се комуницира со истото лице/а во нивната улога на управител/и. Меѓутоа ревизорот треба да биде задоволен дека комуникацијата со лицето/а со раководни одговорности соодветно ги информира сите оние кои ревизорот секако би ги комуницирал во нивната улога на управители.[14]

A22.Онаму каде има голем број на поединечни нематеријални погрешни прикажувања, ревизорот може да го искомуницира бројот и севкупното влијание на некорегираните погрешни прикажувања, наместо да ги искомуницира деталите на сите поединечни погрешни прикажувања.

A23.МСР 260 бара ревизорот да ги комуницира со оние кои се задолжени за управувањето пишаните изјави кои ревизорот ги бара (види точка 14 од овој МСР).[15] Ревизорот може да ги дискутира со оние кои се задолжени за управувањето причините за, како и импликацијата од, неуспехот да се корегираат погрешните прикажувања, земајќи ги предвид обемот и природата на погрешните прикажувања разгледувани во рамките на околностите, и можните импликации во врска со финансиските извештаи во иднина.

**Пишани изјави** (точка 14)

---

12МСР 720, " Одговорности на ревизорот во врска со други информации во документи кои содржат ревидирани финансиски извештаи."

13МСР 240, точка 35.

14МСР 260, точка 13.

15МСР 260, точка 16(в)(ii).

А24.Бидејќи подготовката на финансиските извештаи бара раководството и, онаму каде е соодветно, оние кои се задолжени за управувањето да ги корегираат материјалните погрешни прикажувања, од ревизорот се бара да побара од нив пишана изјава за некорегираните погрешни прикажувања. Во некои околности, раководството и онаму каде е соодветно, оние кои се задолжени за управувањето може да не веруваат дека некои некорегирани погрешни прикажувања се погрешни прикажувања. Од тие причини, тие може да сакаат да додадат на нивните пишани изјави, зборови како: "Ние не се сложуваме дека ставките ... и... претставуваат погрешни прикажувања бидејќи [опис на причините]." Добивањето на ваква изјава не го ослободува ревизорот од потребата да формира заклучок за влијанијата на некорегираните погрешни прикажувања.

**Документација** (точка 15)

А25.Ревизорската документација за некорегираните погрешни прикажувања може да ги земе предвид:

(1) Збирното влијание на некорегираните погрешни прикажувања.

(2) Оценката дали нивото или нивоата на материјалност на одредена класа на трансакции, салда на сметки или обелоденувања, доколку такви постојат, биле надминати.

(3) Оценката на влијанието на некорегираните погрешни прикажувања врз клучните показатели или трендови, како и усогласеност со законски, регулаторни или договорни барања (на пример, договорни услови).

# МЕЃУНАРОДЕН СТАНДАРД ЗА РЕВИЗИЈА 500
# РЕВИЗОРСКИ ДОКАЗ

(Стапува во сила за ревизии на финансиски извештаи за периоди кои почнуваат на или по 15 декември 2009 година)

## СОДРЖИНА


| | Точка |
|---|---|
| **Вовед** | |
| Делокруг на овој МСР | 1-2 |
| Датум на стапување на сила | 3 |
| **Цел** | 4 |
| **Дефиниции** | 5 |
| **Барања** | |
| Достатни и соодветни ревизорски докази | 6 |
| Информации кои ќе се користат како ревизорски докази | 7-9 |
| Избор на ставки за тестирање заради прибавување ревизорски доказ | 10 |
| Неконзистентност во или сомневање за веродостојноста на ревизорскиот доказ | 11 |
| **Примена и друг објаснувачки материјал** | |
| Достатни и соодветни ревизорски докази | A1-A25 |
| Информации кои ќе се користат како ревизорски докази | A26-A51 |
| Избор на ставки за тестирање за да се прибават ревизорски докази | A52-A56 |
| Неконзистентност во или сомневање за веродостојноста на ревизорскиот доказ | A57 |


Меѓународниот стандард за ревизија (МСР) 500, "Ревизорски доказ" треба да се чита во контекст на МСР 200, "Општи цели на независниот ревизор и извршување на ревизијата согласно со Меѓународните стандарди за ревизија."

РЕВИЗОРСКИ ДОКАЗ

## Вовед

### Делокруг на овој МСР

1. Овој Меѓународен стандард за ревизија (МСР) објаснува од што се состојат ревизорските докази при ревизија на финансиски извештаи и се занимава со одговорноста на ревизорот да дизајнира и извршува ревизорски постапки за да прибави достатни и соодветни ревизорски докази за да биде во состојба да извлече разумни заклучоци на кои што ќе го заснова ревизорското мислење.

2. Овој МСР е применлив на сите ревизорски докази прибавени во тек на ревизијата. Други МСР покриваат дополнителни аспекти на ревизијата (на пример, МСР 315[1]), во врска со ревизорските докази кои треба да бидат прибавени во врска со одредена тема (на пример, МСР 570[2]), специфични постапки за прибавување на ревизорски доказ (на пример, МСР 520[3]), и оценка дали е прибавен достатен и соодветен ревизорски доказ (МСР 200[4] и МСР 330[5]).

### Датум на стапување на сила

3. Овој МСР стапува во сила за ревизиите на финансиските извештаи за периодите кои почнуваат на или по 15 декември 2009 година.

## Цел

4. Целта на ревизорот е да ги дизајнира и изврши ревизорските постапки на таков начин за да му овозможат на ревизорот да прибави достатни и соодветни ревизорски докази за да биде во состојба да извлече разумни заклучоци на коишто ќе го заснова ревизорското мислење.

## Дефиниции

5. За целите на овие МСР следните термини го имаат значењето опишано подолу:

   (1) Сметководствени евиденции – Евиденциите на почетни сметководствени книжења и поткрепувачките евиденции, како што се чекови и евиденции на електронски трансфери на средства. фактури. договори. главна книга и аналитичка евиденција, книжења и други корекции на финансиските извештаи кои не се рефлектирани во формални книжења. евиденции како што се работни листи за поткрепа на распределби на трошоци, пресметки, усогласувања и обелоденувања.

   (2) Соодветност (на ревизорски докази) – Мерка за квалитетот на ревизорските докази. тоа е, нивната релевантност и нивната веродостојност во обезбедувањето на поткрепа за заклучоците врз основа на кои се заснова мислењето на ревизорот.

   (3) Ревизорски доказ – информации кои ги користел ревизорот во донесување на заклучоците на кои е засновано ревизорското мислење. Ревизорскиот доказ ги вклучува информациите кои се содржани во сметководствените евиденции на коишто се засновани финансиските извештаи и други информации.

   (4) Експерт на раководството – Лице или организација којашто поседува специјални вештини, во одредено поле коешто не е сметководство или ревизија, а чија работа се користи од страна на ентитетот, за да му помогне на ентитетот во подготовка на финансиските извештаи.

---

1 МСР 315, "Идентификување и проценка на ризиците од материјално погрешно прикажување преку разбирање на ентитетот и неговото опкружување."

2 МСР 570, "Континуитет."

3 МСР 520, "Аналитички постапки."

4 МСР 200, "Општи цели на независниот ревизор и извршување на ревизијата согласно со Меѓународните стандарди за ревизија "

5 МСР 330, "Одговори на ревизорот на проценетите ризици."

РЕВИЗОРСКИ ДОКАЗ

(5) Достатност (на ревизорски докази) – Мерка за квантитет на ревизорски докази. Квантитетот на потребните ревизорски докази зависи од проценката на ревизорот за ризиците од материјално погрешно прикажување како и од квалитетот на ревизорските докази.

## Барања

**Достатни и соодветни ревизорски докази**

6. Ревизорот треба да дизајнира и изврши ревизорски постапки кои се соодветни во околностите заради прибавување достатни и соодветни ревизорски докази. (точка А1-А25)

**Информации кои ќе се користат како ревизорски доказ**

7. Кога се дизајнираат и извршуваат ревизорските постапки, ревизорот треба да ја земе предвид и релевантноста и веродостојноста на информациите кои ќе се користат како ревизорски доказ. (точка А26-А33)

8. Доколку информациите кои ќе се користат како ревизорски доказ се подготвени користејќи ја работата на експертот на раководството, ревизорот треба, до потребното ниво, имајќи ја предвид значајноста на работата на експертот за потребите на ревизијата: (точка А34-А36)

   (1) Да ја оцени компетентноста, способноста и објективноста на тој експерт. (точка А37-А43)

   (2) Да се стекне со разбирање за работата на експертот. (точка А44-А47)

   (3) Да ја оцени соодветноста на работата на експертот како ревизорски доказ за релевантното тврдење. (точка А48)

9. Кога се користат информациите подготвени од ентитетот, ревизорот треба да оцени дали информациите се достатно веродостојни за потребите на ревизорот, вклучувајќи ги како е потребно во околностите:

   (1) Прибавување ревизорски доказ за точноста и комплетноста на информациите. (точка А49-А50)

   (2) Оценување дали информациите се доволно прецизни и детални за потребите на ревизорот. (точка А51)

**Избор на ставки за тестирање заради прибавување ревизорски доказ**

10. Кога се дизајнираат тестови на контролите и тестови на деталите, ревизорот треба да најде начини за избор на ставки за тестирање кои се ефикасни за постигнување на целта на ревизорската постапка. (точка А52-А56)

**Неконзистентност во или сомневање во веродостојноста на ревизорскиот доказ**

11. Доколку:

   (1) Ревизорските докази добиени од еден извор се неконзистентни со оние добиени од друг.
   (2) Ревизорот се сомнева во веродостојноста на информациите кои треба да се употребат како ревизорски доказ.

Ревизорот треба да утврди какви модификации и дополненија на ревизорските постапки се потребни за да се разреши проблемот, и ќе го земе предвид влијанието на прашањето, доколку постои, на други аспекти на ревизијата. (точка А57)

***

РЕВИЗОРСКИ ДОКАЗ

## Примена и други објаснувачки материјали

**Достатни и соодветни ревизорски докази (точка 6)**

A1. Ревизорски доказ е неопходен да го поддржи ревизорското мислење и извештај. Тој има кумулативен карактер и главно се прибавува со ревизорските постапки кои се извршени за време на ревизијата. Тој може, исто така, да содржи и информации прибавени од други извори како претходни ревизии ( во случај кога ревизорот утврдил дали се случиле промени од претходната ревизија кои може да имаат влијание врз неговата релевантност за сегашната ревизија[6]) или постапките за контрола на квалитет на фирмата за прифаќање на клиентот или продолжување на ангажманот. Како дополнение на другите извори внатре и надвор од ентитетот, сметководствената евиденција на ентитетот е важен извор на ревизорски докази. Исто така, информацијата која може да се искористи како ревизорски доказ може да е подготвена користејќи ја работата на експертот на раководството. Ревизорскиот доказ се состои и од информации кои ги поддржуваат и поткрепуваат тврдењата на раководството, како и било кои информации кои се спротивставуваат на тие тврдења. Дополнително, во некои случаи на отсуството на информации (на пример, одбивањето на раководството да ги обезбеди бараните изјави на раководството) се користи од страна на ревизорот, па затоа, исто така претставува ревизорски доказ.

A2. Голем дел од ревизорската работа при формирањето на ревизорското мислење се состои од прибавување и оценување на ревизорски докази. Ревизорските постапки за прибавување на ревизорски докази може да вклучуваат инспекција, набљудување, потврдување, повторно пресметување, повторно извршување и аналитички постапки, кои често се комбинираат, како дополнение на распрашувањето. Иако распрашувањето може да обезбеди важни ревизорски докази, и може дури и да обезбеди доказ за погрешно прикажување, распрашувањето само по себе обично не обезбедува достатен ревизорски доказ за отсуството на материјално погрешно прикажување на ниво на тврдење, ниту пак за оперативна ефикасност на контролите.

A3. Како што е објаснето во МСР 200[7], разумно уверување е прибавено кога ревизорот има прибавени достатни и соодветни ревизорски докази за да го намали ревизорскиот ризик (т.е. ризикот дека ревизорот дава несоодветно мислење, кога финансиските извештаи се материјално погрешно прикажани) на прифатливо ниско ниво.

A4. Достатноста и соодветноста на ревизорските докази се меѓусебно поврзани. Достатноста е мерка за квантитет на ревизорски докази. На количеството на потребните ревизорски докази влијае проценката на ревизорот за ризикот од погрешно прикажување (колку е повисок проценетиот ризик веројатно ќе бидат потребни повеќе ревизорски докази) како и квалитетот на ревизорскиот доказ (колку се поквалитетни толку помалку докази ќе бидат потребни). Прибавувањето повеќе ревизорски докази, меѓутоа, не може да го компензира нивниот лош квалитет.

A5. Соодветноста е мерка за квалитетот на ревизорскиот доказ, односно, за неговата релевантност и веродостојност во обезбедувањето поддршка за заклучоците на кои се базира ревизорското мислење. На веродостојноста на доказот влијае неговиот извор и природа, и е зависен од поединечните околности под кои е прибавен.

A6. МСР 330 бара ревизорот да заклучи дали се прибавени достатни и соодветни ревизорски докази.[8] Дали се прибавени достатни и соодветни ревизорски докази заради намалување на ревизорскиот ризик на прифатливо ниско ниво, и на тој начин да му овозможат на ревизорот да донесе разумни заклучоци на кои ќе го базира ревизорското мислење е прашање на професионално расудување. МСР 200 содржи дискусии за прашањата како што се природата на ревизорските постапки, навременоста на финансиското известување и балансот меѓу користа и трошоците, кои се релевантни фактори при професионално расудување на ревизорот во врска со тоа дали се прибавени достатни и соодветни ревизорски докази.

6 МСР 315, точка 9

7 МСР 200, точка 5

8 МСР 330, точка 26

РЕВИЗОРСКИ ДОКАЗ

*Извори на ревизорски доказ*

А7. Некои ревизорски докази се прибавени со извршување ревизорски постапки за тестирање на сметководствената евиденција, на пример преку анализа и проверка, повторно извршување на постапките кои се следеле при процесот на финансиско известување и усогласување на поврзаните видови и примени на истата информација. Преку извршувањето на овие ревизорски постапки ревизорот може да утврди дека сметководствената евиденција интерно е конзистентна и е усогласена со финансиските извештаи.

А8. Ревизорот вообичаено добива повеќе уверување од конзистентни ревизорски докази прибавени од различни извори или со различна природа, отколку од ставки на ревизорски докази разгледувани поединечно. На пример, поткрепувачки информации добиени од извор независен од ентитетот може да го зголемат уверувањето кое ревизорот го добил од ревизорски доказ подготвен интерно, како што е доказ кој постои во сметководствената евиденција, записникот од состаноците или од изјава на раководството.

А9. Информациите од извори независни од ентитетот кои ревизорот може да ги употреби како ревизорски доказ може да вклучуваат конфирмации од трети лица, извештаи од аналитичари и споредбени податоци за конкурентите (референтни податоци).

*Ревизорски постапки за прибавување ревизорски докази*

А10. Како што се бара од, и е дополнително објаснето во, МСР 315 и МСР 330, ревизорските докази од кои треба да се извлечат разумни заклучоци на кои ќе се темели ревизорското мислење се прибавуваат со извршување на:

(1) Постапки за проценка на ризикот.
(2) Дополнителни ревизорски постапки, кои се состојат од:
(i) Тестови на контроли, кога се бараат согласно со МСР или кога ревизорот ќе реши дека се потребни.
(ii) Суштински постапки, вклучувајќи тестови на деталите и суштински аналитички постапки.

А11. Ревизорските постапки опишани во точките А14-А25 дадени подолу, може да се користат како постапки за проценка на ризикот, тестови на контрола или суштински постапки, зависно од контекстот на кој се применуваат од страна на ревизорот. Како што е објаснето во МСР 330, ревизорските докази прибавени од претходните ревизии, може во одредени околности да обезбедат соодветен ревизорски доказ онаму каде ревизорот извршува ревизорски постапки за да ја воспостави нивната континуирана релевантност.[9]

А12. Природата и временскиот распоред на ревизорските постапки кои ќе се користат може да бидат под влијание на фактот дека некои од сметководствените податоци и други информации може да бидат достапни само во електронска форма или само во одредени моменти или временски периоди. На пример, изворни документи како што се нарачки и фактури, може да постојат само во електронска форма доколку ентитетот користи електронска трговија или може да се уништени по скенирањето доколку ентитетот користи системи за обработка на слики како начин за нивно складирање и референцирање.

А13. Извесни електронски информации може да не можат да се добијат после определен временски период, на пример, доколку датотеките се промениле и доколку не постојат резервни копии на датотеки. Соодветно, ревизорот може да смета дека е неопходно, како резултат на политиките на ентитетот за зачувување на податоци, да побара задржување на некои информации заради ревизорска проверка или да изврши ревизорски постапки во време кога информациите се достапни.

*Инспекција*

А14. Инспекцијата се состои од испитување на евиденции или документи, било интерни или екстерни, во хартиена форма, електронска форма или друг медиум или физичко испитување на средството. Инспекцијата на евиденции и документи обезбедува

9 МСР 330, точка А35

ревизорски докази со различни степени на веродостојност, во зависност од нивната природа и извор и, во случајот на интерни евиденции и документи, од ефективноста на контролите над нивната обработка. Пример на инспекција користена како тест на контроли е инспекцијата на евиденции или документи за докажување на овластување.

A15. Некои документи претставуваат директни ревизорски докази за постоењето на некое средство, на пример, документ кој претставува финансиски инструмент во вид на акција или обврзница. Инспекцијата на такви документи не мора да обезбедува ревизорски докази за сопственост или вредност. Понатаму, инспекцијата на извршен договор може да обезбедува ревизорски докази релевантни за примената на сметководствени политики од страна на ентитетот, како што е признавањето на приходи.

A16. Инспекцијата на материјални средства може да обезбедува веродостојни ревизорски докази во поглед на нивното постоење, но не мора да обезбедува докази и за правата и обврските на ентитетот или за вреднувањето на средствата. Инспекцијата на поединечни ставки на залиха вообичаено го придружува набљудувањето на пописот на залихи

*Набљудување*

A17. Набљудувањето се состои од гледање на процес или постапка кои се извршуваат од страна на други, на пример ревизорско набљудување на пописот на залихи кој го спроведува персоналот на ентитетот или набљудување на спроведувањето на контролни активности. Набљудувањето обезбедува ревизорски докази за извршувањето на процес или постапка, но е ограничено на момент од времето во кој се случува набљудувањето и заради фактот дека чинот да се биде набљудуван може да влијае на тоа како процесот или постапката е извршена. Види МСР 501, за дополнително упатство за набљудувањето на пописот на залихи.[10]

*Екстерна конфирмација*

A18. Екстерната конфирмација претставува ревизорски доказ прибавен од страна на ревизорот како директен пишан одговор до ревизорот од страна на трети страни (страни кои ја потврдуваат информацијата), во хартиена форма или електронски или некој друг медиум. Постапките за екстерна конфирмација често се релевантни кога се однесуваат на тврдења поврзани со одредени салда на сметки и нивни компоненти, но не мора да бидат ограничени само на салдата на сметките. На пример, ревизорот може да бара конфирмирање на условите на спогодбите или трансакциите кои ентитетот ги има со трети страни барањето за конфирмација може да биде дизајнирано да прашува дали биле подготвени било какви модификации на договорот, и доколку биле подготвени, кои се релевантните детали. Постапките за екстерните конфирмации, исто така, се користат за прибавување на ревизорски докази за отсуство на извесни услови, на пример, отсуството на "споредеи договор" којшто може да влијае на признавањето на приходи. Види МСР 505, за додатно упатство за конфирмациите.[11]

*Повторно пресметување*

A19. Повторното пресметување се состои од проверка на математичката точност на документи или евиденции. Повторното пресметување може да биде извршено рачно или електронски.

*Повторно извршување*

A20. Повторното извршување вклучува независно изведување од страна на ревизорот, на постапки или контроли кои биле првобитно извршени како дел од интерната контрола на ентитетот.

*Аналитички постапки*

A21. Аналитичките постапки се состојат од оценки на финансиските информации извршени преку проучување на можните односи помеѓу финансиските и нефинансиските податоци. Аналитичките постапки исто така опфаќаат испитување доколку е неопходно

10 МСР 501, "Ревизорски докази – специфични разгледувања за селектирани ставки."

11 МСР 505, "Екстерни конфирмации."

на идентификуваните флуктуации или односи кои се неконзистентни со останатите релевантни информации или кои во значителен износ отстапуваат од очекуваните износи. Види МСР 520 за понатамошно упатство.

*Распрашување*

А22. Распрашувањето се состои од барање на информации од упатени лица, финансиски и нефинансиски, во рамките на ентитетот или надвор од ентитетот. Распрашувањето е ревизорска постапка која најшироко се користи низ ревизијата и често е дополнителна постапка при извршувањето на други ревизорски постапки. Распрашувањата може да се движат од формални писмени распрашувања до неформални усмени распрашувања. Оценувањето на одговорите добиени со распрашувањата претставува интегрален дел на процесот на распрашување.

А23. Одговорите на распрашувањата може да му обезбедат на ревизорот информации кои претходно ги немал или да му обезбедат поткрепувачки ревизорски докази. Алтернативно, одговорите би можеле да обезбедат информации кои се разликуваат значајно од други информации кои ги прибавил ревизорот, на пример, информации во поглед на можноста раководството да ги заобиколи контролите. Во некои случаи, одговорите на распрашувањата обезбедуваат основа за ревизорот да модифицира или извршува дополнителни ревизорски постапки.

А24. Иако поткрепувањето на докази прибавени преку распрашување е често од посебна важност, во случајот на распрашувања за намерата на раководството, информациите коишто се расположливи да се поткрепи намерата на раководството може да бидат ограничени. Во такви случаи, познавањето на минатото на раководството во извршување на неговите искажани намери во однос на средствата или обврските, причините искажани од страна на раководството за избор на определен тек на дејствие и способноста на раководството да го следи тој тек на дејствие, може да обезбедат релевантни информации за намерата на раководството.

А25. Во однос на некои прашања, ревизорот може да смета за неопходно да прибави писмени изјави од раководството и каде е соодветно оние кои се одговорни за управувањето, за да ги потврди одговорите на усмените испрашувања. Види МСР 580 за дополнителни упатства.[12]

**Информации кои може да се користат како ревизорски доказ**

*Релевантност и веродостојност* (точка 7)

А26. Како што е забележано во точка А1, додека ревизорските докази се примарно прибавени од ревизорски постапки спроведени во текот на ревизијата, тие исто така може да вклучуваат информации прибавени од други извори, како што се претходни ревизии и од постапките на фирмата за контрола на квалитетот за прифаќање на, и продолжување на ангажманите на работење со клиентот. Квалитетот на сите ревизорски докази се под влијание на релевантноста и веродостојноста на информациите врз кои се засновани.

*Релевантност*

А27. Релевантноста се занимава со логичната поврзаност со, или која се однесува на целта на ревизорските постапки и каде е соодветно тврдењата кои се земени предвид. Релевантноста на информацијата која ќе се користи како ревизорски доказ може да биде под влијание на правецот на тестирање. На пример, доколку целта на ревизорската постапка е да се тестира преценувањето кај постоењето и вреднувањето на обврските кон добавувачите, тестирањето на евидентираните обврски кон добавувачите, може да претставува релевантна ревизорска постапка. Од друга страна, доколку се тестира потценувањето во врска со постоењето и вреднувањето на обврските кон добавувачите, тестирањето на евидентираните обврски кон добавувачи не е релевантно, но тестирањето на таквата информација како последователни

12 МСР 580, "Писмени изјави."

исплати, неплатени фактури, изводи на добавувачите, и неусогласени извештаи за прием, може да се релевантни.

A28. Даден сет на ревизорски постапки може да обезбедува ревизорски докази кои се релевантни за одредени тврдења, но не и за други тврдења. На пример, инспекција на документи кои се однесуваат на наплатата на побарувањата после крајот на периодот може да обезбедат ревизорски докази кои се однесуваат и на постоењето и на вреднувањето, но не мора да се однесуваат и на соодветноста на временските разграничувања на крајот на периодот. Слично, прибавувањето на ревизорски докази кои се однесуваат на определено тврдење, на пример, физичкото постоење на залихите, не е замена за прибавување на ревизорски докази кои се однесуваат на друго тврдење, на пример, вреднувањето на залихите. Од друга страна, ревизорски доказ од различни извори или од различна природа често може да се релевантни за исто тврдење.

A29. Тестовите на контрола се дизајнирани да се оцени оперативната ефикасност на контролите при спречување, откривање или корекција на материјални погрешни прикажувања на ниво на тврдење. Дизајнирањето на тестовите на контрола со цел да се прибават релевантни ревизорски докази вклучуваат услови (карактеристики или атрибути) кои укажуваат дека контролата се извршува, и услови на отстапување кои укажуваат на отстапување од соодветно извршување. Присуството или отсуството на овие услови може да биде тестирано од страна на ревизорот.

A30. Суштинските постапки се дизајнираат за да се откријат материјални погрешни прикажувања на ниво на тврдење. Тие вклучуваат тестови на детали и суштински аналитички постапки. Дизајнирањето на суштинските постапки вклучуваат идентификување на услови релевантни за целта на тестот кои формираат погрешно прикажување во релевантното тврдење.

*Веродостојност*

A31. Веродостојноста на информациите кои ќе се користат како ревизорски докази е под влијание на нивниот извор и нивната природа и зависат од поединечните околности во кои истите се прибавени, вклучувајќи ги контролите врз нивната подготовка и одржување таму каде што е применливо. Поради тоа, генерализирањата за веродостојноста на различни видови на ревизорски докази. подлежат на битни исклучоци. Дури и кога ревизорските докази се прибавени од извори надвор од ентитетот, може да постојат околности кои би можеле да влијаат врз веродостојноста на добиените информации. На пример, ревизорските докази прибавени од независен екстерен извор може да не бидат веродостојни доколку изворот не е познат или доколку на експертот на раководството му недостасува објективност. Иако се признава дека може да постојат исклучоци, следните генерализирања за веродостојноста на ревизорските докази може да бидат корисни:

- Ревизорските докази се поверодостојни кога се прибавени од независни извори надвор од ентитетот.
- Веродостојноста на ревизорските докази кои се генерирани интерно се зголемува кога поврзаните контроли, вклучително и оние во врска со нивната подготовка и одржување, наметнати од ентитетот се ефективни.
- Ревизорски докази прибавени директно од ревизорот (на пример, набљудување на примената на некоја контрола) се поверодостојни отколку ревизорски докази прибавени индиректно или со извлекување на заклучок (на пример, распрашување за примената на некоја контрола).
- Ревизорските докази се поверодостојни кога постојат во документарна форма, било хартиена, електронска или друг медиум, отколку докази добиени усно (на пример, писмен запис подготвен во текот на состанокот е поверодостоен отколку последователно усно изложување на дискутираните прашања).
- Ревизорските докази обезбедени од оригинални документи се поверодостојни отколку ревизорски докази обезбедени преку фотокопии или факсимил, или документи кои се снимени, дигитализирани или на друг начин префрлени во

електронска форма, при што веродостојноста на истите ќе зависи од контролата над нивната подготовка и одржување.

A32. МСР 520 дава дополнително упатство во врска со веродостојноста на податоците за целите на дизајнирање на аналитичките постапки како суштински постапки.[13]

A33. МСР 240 се занимава со околности каде ревизорот има причина да верува дека документот не е автентичен или бил модифициран и за таа модификација ревизорот не е информиран.[14]

*Веродостојноста на информациите произведени од експертот на раководството (точка 8)*

A34. Подготовката на финансиски извештаи на ентитетот може да бара стручност во други полиња што не се сметководство и ревизија, како што се актуарски пресметки, вреднувања или инженерство. Ентитетот може да најми или вработи експерти од овие полиња за да ја прибави стручноста потребна за подготовка на финансиските извештаи. Пропустот на вакво ангажирање во случај кога постои потреба од експертиза го зголемува ризикот од материјално погрешно прикажување.

A35. Кога информациите кои треба да се користат како ревизорски доказ се подготвени со користење на работата на експерт на раководството, се применува барањето во точка 8 од овој МСР. На пример, поединец или организација може да поседува стручност во користење на модели за проценка на објективната вредност на хартиите од вредност, за кои не постои видлив пазар. Доколку поединецот или организацијата користи експертиза при вршењето на проценка, која ентитетот ја користи при подготовка на финансиските извештаи тогаш поединецот или организацијата е експерт на раководството и точка 8 е применлива. Од друга страна, доколку поединецот или организацијата само дава податоци за цени во врска со приватните трансакции кои на друг начин не може да бидат достапни за ентитетот и кои ентитетот ги користи во своите сопствени методи на оценка, таквите информации, доколку се користат како ревизорски доказ, се предмет на точка 7 од овој МСР, но не претставуваат користење на експерт на раководството, од страна на ентитетот.

A36. Природата, временскиот распоред и обемот на ревизорски постапки во врска со барањето во точка 8 од овој МСР, може да бидат под влијание на прашања како на пример:

- Природата и сложеноста на прашањето коешто го разгледува експертот на раководството.
- Ризикот од материјално погрешно прикажување кај прашањето.
- Достапноста на алтернативни извори на ревизорски докази.
- Природата, делокругот и целите на работата на експертот на раководството.
- Дали експертот е вработен од страна на ентитетот или е странка ангажирана да даде релевантна услуга.
- Степенот до кој раководството има контрола или влијание на работата на експертот на раководството.
- Дали експертот на раководството е предмет на технички стандарди на изведба или други барања од страна на професијата или индустријата.
- Природата и обемот на секоја контрола во рамките на ентитетот на работата на експертот.
- Знаењето и искуството на ревизорот во полето на стручност на експертот.
- Претходното искуство на ревизорот со работата на тој експерт.

*Компетентност, способност и објективност на експертот ангажиран од раководството* (точка 8(а))

A37. Компетентноста се однесува на природата и нивото на стручност на експертот на раководството. Способноста се однесува на способноста на експертот на

13 МСР 520, точка 5(а).

14 МСР 240, "Одговорности на ревизорот поврзани со измамата во ревизијата на финансиски извештаи," точка 13

раководството да ја употреби компетентноста во дадените околности. Фактори кои влијаат на способноста може да вклучуваат на пример, географска локација, и достапноста на време и ресурси. Објективноста се однесува на можниот ефект на пристрасноста, конфликт на интереси или влијание на други, на професионалното и деловното расудување на експертот на раководството. Компетентноста, способноста и објективноста на експертот на раководството и секоја контрола во рамките на ентитетот на работата на експертот, се важни фактори во врска со веродостојноста на секоја информација подготвена од експертот на раководството.

A38. Информации во врска со компетентноста,способноста и објективноста на експертот на раководството може да дојде од различни видови на извори, на пример:

- Лично искуство од претходна работа со тој експерт.
- Дискусии со тој експерт.
- Дискусии со други кои се запознаени со работата на експертот.
- Познавање на квалификациите на експертот, членство во професионални тела или индустриски асоцијации, лиценци за работа или други форми на екстерно признание.
- Публикувани материјали или книги напишани од страна на експертот.
- Експерт на ревизорот, доколку таков постои, кој му помага на ревизорот при прибавување на достатни и соодветни ревизорски докази во врска со информации подготвени од страна на експертот на раководството.

A39. Прашања релевантни при оцена на компетентноста, способноста и објективноста на експертот на раководството вклучува дали работата на експертот е предмет на стандарди за техничка изведба или други професионални или индустриски барања, на пример, етички стандарди и барања за членство во професионални тела или индустриски асоцијации, стандарди за акредитирање од тело кое врши лиценцирање или барања наметнати од законот и регулативата.

A40. Други прашања кои може да се релевантни вклучуваат:

- Релевантноста на компетентноста на експертот на раководството во врска со прашања за кои ќе се користи работата на експертот, вклучувајќи ги сите области на специјализација во рамките на полето на експертиза. На пример, актуар може да се специјализира во осигурување на имот и осигурување од незгоди, но да има лимитирана стручност во делот на пресметка на пензии.
- Компетентноста на експертот на раководството во врска со релевантните сметководствени барања, на пример, познавања на претпоставките и методите, вклучително моделите, каде е применливо, кои се конзистентни со применливата рамка за финансиско известување.
- Доколку неочекувани настани, промени во условите или ревизорските докази добиени како резултат на применетите ревизорски постапки, укажуваат дека може да е неопходно повторно да се разгледа почетната оцена на компетентноста, способноста и објективноста на експертот како што напредува ревизијата.

A41. Широк спектар на околности може да претставува закана за објективноста, на пример, заканите од личен интерес, самопроверка, застапништво, фамилијарност и заплашување. Заштитните мерки може да ги намалат ваквите закани, и може да бидат создадени или од екстерни структури (на пример професијата на експертот на раководството, законите или регулативата) или од страна на работната околина на експертот на раководството (на пример, политики и постапки за контрола на квалитет).

A42. Иако заштитните мерки не може да ги елиминираат сите закани за објективноста на експертот на раководството, заканите како што се закани од заплашување може да бидат помалку значајни за експерт кој е ангажиран од ентитетот отколку експерт вработен од страна на ентитетот, и ефикасноста на заштитните мерки како што се политиките и постапките за контрола на квалитет може да биде поголема. Бидејќи заканата за објективноста за лицето кое е вработено од ентитетот секогаш ќе биде присутна, експертот вработен од страна на ентитетот не може вообичаено да се смета дека е поголема цел отколку сите други вработени во ентитетот.

РЕВИЗОРСКИ ДОКАЗ

А43. При оцена на објективноста на експертот кој е ангажиран од страна на ентитетот, може да е релевантно да се направи дискусија со раководството и со тој експерт во врска со сите интереси и односи кои може да создадат закана на објективноста на експертот и сите применливи заштитни мерки, вклучително професионални барања кои се применливи за експертот и да се оцени дали заштитата е соодветна. Интереси и односи кои може да создадат закана, може да вклучат:

- Финансиски интереси.
- Деловни и лични односи.
- Давање на други услуги.

*Обезбедување на разбирање на работата на експертот на раководството. (точка 8(б))*

А44. Разбирањето на работата на експертот вклучува разбирање на релевантното поле на стручност. Разбирање на релевантното поле на стручност може да биде добиено при утврдување од страна на ревизорот дали ревизорот е стручен да ја оцени работата на експертот или дали ревизорот има потреба од експерт за оваа цел.[15]

А45. Аспекти од полето на експертот на раководството кои се релевантни за ревизорот да стекне разбирање, може да вклучуваат:

- Дали полето на стручност содржи специјализирани области кои се релевантни за ревизијата.
- Дали некои професионални и други стандарди, и регулаторни и законски барања се применливи.
- Кои претпоставки и методи се користени од страна на експертот на раководството, и дали тие се општо прифатени во рамките на полето на експертот и се соодветни за целите на финансиско известување.
- Природата на интерните и екстерните податоци или информации кои ги користи експертот.

А46. Во случај експертот на раководството да е ангажиран од страна на ентитетот, вообичаено ќе постои писмо за ангажман или друга форма на писмен договор помеѓу ентитетот и експертот. Оценката на договорот при прибавување на разбирање за работата на експертот, може да му помогне на ревизорот при утврдување на соодветноста на следните ревизорски цели:

- Природата, делокругот и целите на работата на експертот.
- Соодветните улоги и одговорности на раководството и експертот.
- Природата, временскиот распоред и опсегот на комуникацијата помеѓу раководството и експертот, вклучително форматот на кој и да е извештај што треба да биде подготвен од страна на експертот.

А47. Во случај експертот на раководството да е вработен од страна на ентитетот, помалку е веројатно дека ќе постои пишан договор од овој вид. Распрашување на експертот и останатите членови на раководството може да биде најсоодветен начин за ревизорот да го добие потребното разбирање.

*Оцена на соодветноста на работата на експертот на раководството (точка 8(в))*

А48. Работи што треба да се земат предвид при евалуација на соодветноста на работата на експертот, како ревизорски доказ за релевантните тврдења, може да вклучува:

- Релевантноста и разумноста на заклучоците и наодите на експертот, нивна конзистентност со други ревизорски докази и дали истите се соодветно рефлектирани во финансиските извештаи.
- Дали работата на експертот содржи користење на значителни претпоставки и методи, релевантноста и разумноста на тие претпоставки и.
- Доколку работата на експертот вклучува значително користење на изворни податоци, релевантноста, комплетноста и точноста на тие изворни податоци.

15 МСР 620, "Користење на работата на експерт на ревизорот," точка 7.

РЕВИЗОРСКИ ДОКАЗ

*Информации подготвени од ентитетот кои се користат за целите на ревизорот. (точка 9(а)-(б))*

А49. Со цел ревизорот да прибави веродостојни ревизорски докази, информациите на кои се темелат ревизорските постапки треба да бидат достатно комплетни и точни. На пример, ефикасноста на ревизијата на приходите, со примена на стандардни цени кај евиденциите за обемот на продажба зависи од точноста на информациите за цените и комплетноста и точноста на податоците за обемот на продажба. Слично, доколку ревизорот има намера да ја тестира популацијата (на пример, плаќања) за одредени карактеристики (на пример, авторизација), резултатите од тестот ќе бидат помалку веродостојни доколку популацијата од која се избрани ставките за тестирање не е целосна.

А50. Прибавувањето на ревизорски докази за точноста и комплетноста на таквите информации може да биде извршено истовремено со фактичките ревизорски постапки кои се применуваат на информациите при прибавувањето на такви ревизорски докази и истото претставува интегрален дел на самите ревизорски постапки. Во други ситуации, ревизорот може да прибави ревизорски докази за точноста и комплетноста на такви информации со тестирање на контролите над подготовката и одржувањето на информациите. Сепак, во некои ситуации ревизорот може да утврди дека се потребни дополнителни ревизорски постапки.

А51. Во некои случаи, ревизорот може да има намера да ги користи информациите подготвени од ентитетот за други ревизорски цели. На пример, ентитетот може да има намера да ги користи мерењата на успешноста на ентитетот за целите на аналитички постапки, или да ги користи информациите подготвени за активности на следење како што се извештаите на интерните ревизори. Во вакви случаи, соодветноста на прибавените ревизорски докази зависи од тоа дали информациите се достатно прецизни или детални за целите на ревизорот. На пример, мерењето на успешноста кое со користи од страна на раководството, може да не биде доволно прецизно за да се откријат материјални погрешни прикажувања.

**Избирање на ставки за тестирање со цел да се прибави ревизорски доказ (точка 10)**

А52. Ефективен тест дава соодветни ревизорски докази до степен до кој, заедно со другите ревизорски докази кои се прибавени или кои треба да бидат прибавени ќе бидат достатни за целите на ревизорот. При избор на ставки за тестирање, согласно точка 7 ревизорот треба да ја утврди релевантноста и веродостојноста на информациите кои ќе се користат како ревизорски докази. другите аспект на ефективност (достатност) е важен аспект кој треба да се земе предвид при избор на ставки за тестирање. Начините кои му се на располагање на ревизорот се:

(1) Избирање на сите ставки (100% испитување).
(2) Избирање на одредени ставки.
(3) Метода на примерок во ревизијата.

Примената на кој било или комбинација од горенаведените начини може да биде соодветна во зависност од конкретните околности, на пример, ризикот од материјално погрешно прикажување којшто е поврзан со тврдењето кое се тестира, практичноста и ефикасноста на различните начини.

*Избирање на сите ставки*

А53. Ревизорот може да одлучи дека е најсоодветно да ја испита целата популација на ставки коишто сочинуваат дадена класа на трансакции или салдо на сметка (или даден стратум во рамките на популацијата). Испитување со покриеност од 100% не е веројатно во случајот со тестовите на контроли. меѓутоа, тоа е повообичаено за тестовите на детали. На пример, 100% покриеност со испитување може да биде соодветно:

- Кога популацијата е сочинета од мал број на ставки со голема вредност.
- Кога постои значаен ризик, а другите начини не обезбедуваат достатни и соодветни ревизорски докази.

- Кога повторливата природа на дадена пресметка или друг процес кој се извршува автоматски преку информационен систем го прави 100% испитувањето исплатливо.

*Избирање на одредени ставки*

А54. Ревизорот може да одлучи да избере одредени ставки од популацијата врз основа на такви фактори како што се разбирањето на ревизорот за ентитетот, проценетиот ризик од материјално погрешно прикажување, и карактеристиките на популацијата којашто се тестира. Изборот на одредени ставки заснован на расудување подлежи на ризикот кој не произлегува од методата на примерок. Избраните одредени ставки можат да вклучат:

- *Ставки со висока вредност или клучни ставки.* Ревизорот може да одлучи да избере одредени ставки во рамките на дадена популација бидејќи тие се со висока вредност, или пак покажуваат некои други карактеристики, на пример ставки коишто се сомнителни, невообичаени, особено подложни на ризик или коишто имаат историја на грешка.
- *Сите ставки над извесен износ.* Ревизорот може да одлучи да ги испита ставките чијашто вредност надминува извесен износ, така што ќе верификува голем дел од вкупниот износ на класа на трансакции или салдо на сметка.
- *Ставки за добивање на информации.* Ревизорот може да испита ставки за да добие информации за прашања како што се природата на ентитетот и природата на трансакциите.

А55. Иако селективното испитување на одредени ставки од класа на трансакции или салдо на сметка често претставува ефикасен начин на прибавување на ревизорски докази, сепак тоа не сочинува метода на примерок во ревизијата. Резултатите од ревизорските постапки применети на ставките избрани на овој начин не можат да се проектираат на целата популација, и соодветно, селективна проверка на одредени ставки не дава ревизорски докази во врска со остатокот на популацијата.

*Метода на примерок во ревизијата*

А56. Методата на примерок е дизајнирана да овозможи да бидат донесени заклучоци за целата популација врз основа на избраниот примерок. Методата на примерок е дискутирана во МСР 530.[16]

**Неконзистентност, сомневање во врска со веродостојноста на ревизорскиот доказ** (точка 11)

А57. Прибавување на ревизорски доказ од различни извори или од различна природа може да укаже дека одредени ставки од ревизорскиот доказ не се веродостојни, како кога ревизорските докази прибавени од еден избор се неконзистентни со оние прибавени од друг извор. Ова може да биде случај, кога на пример, одговорите на распрашувањата на раководството, интерната ревизија и други се неконзистентни, или кога одговорите на оние одговорни за управувањето кои се подготвени со цел да се поткрепат одговорите на распрашувањата на раководството, се неконзистентни со одговорите од раководството. МСР 230 вклучува посебно барање за документирање доколку ревизорот идентификува информации кои се неконзистентни со финалните заклучоци на ревизорот во врска со значително прашање.[17]

16 МСР 530, "Метода на примерок во ревизијата."

17 МСР 230, "Ревизорска документација," точка 11.

# МЕЃУНАРОДЕН СТАНДАРД ЗА РЕВИЗИЈА 501 РЕВИЗОРСКИ ДОКАЗИ – СПЕЦИФИЧНИ РАЗГЛЕДУВАЊА ЗА СЕЛЕКТИРАНИ СТАВКИ

(Стапува во сила за ревизиите на финансиските извештаи за периодите кои почнуваат на или по 15 декември 2009 година)

## СОДРЖИНА


| | Точка |
|---|---|
| **Вовед** | |
| Делокруг на овој МСР | 1 |
| Датум на стапување на сила | 2 |
| **Цел** | 3 |
| **Барања** | |
| Залихи | 4-8 |
| Судски спорови и тужбени барања | 9-12 |
| Информации по сегменти | 13 |
| **Примена и други објаснувачки материјали** | |
| Залихи | A1-A16 |
| Судски спорови и тужбени барања | A17-A25 |
| Информации по сегменти | A26-A27 |


Меѓународен стандард за ревизија (МСР) 501, "Ревизорски докази – специфични разгледувања за селектирани ставки" треба да се чита во контекст на МСР 200," Општи цели на независниот ревизор и извршување на ревизијата согласно со Меѓународните стандарди за ревизија"

РЕВИЗОРСКИ ДОКАЗИ – СПЕЦИФИЧНИ РАЗГЛЕДУВАЊА ЗА СЕЛЕКТИРАНИ СТАВКИ

## Вовед

### Делокруг на овој МСР

1. Овој Меѓународен стандард за ревизија (МСР) се занимава со посебните разгледувања од страна на ревизорот во прибавување на достатни и соодветни ревизорски докази согласно МСР 330,[1] МСР 500[2] и други релевантни МСР, во врска со одредени аспекти на залихи, судски спорови и тужбени барања кои го инволвираат ентитетот и информации по сегменти, при ревизија на финансиските извештаи.

### Датум на стапување на сила

2. Овој МСР стапува во сила за ревизиите на финансиските извештаи за периодите кои почнуваат на или по 15 декември, 2009 година.

## Цел

3. Целта на ревизорот е да прибави достатни и соодветни ревизорски докази во врска со:

(1) Постоење и состојба на залихите.
(2) Комплетност на судски спорови и тужбени барања во кои е инволвиран ентиет.
(3) Презентација и обелоденување на информации по сегменти во согласност со применливата рамка за финансиско известување.

## Барања

### Залихи

4. Кога залихите се материјални за финансиските извештаи, ревизорот треба да прибави достатни и соодветни ревизорски докази во врска со нивното постоење и состојба преку:

(1) Присуствување на физичкиот попис на залихите, освен доколку е неизводливо, за да: (точка А1-А3)
   (i) Ги оцени инструкциите и постапките на раководството за евидентирање и контролирање на резултатите од пописот на претпријатието. (точка А4)
   (ii) Го набљудува извршувањето на постапките на раководството за спроведување на пописот. (точка А5)
   (iii) Изврши инспекција на залихите. (точка А6)
   (iv) Изврши тест броења. (точка А7-А8)
(2) Извршување ревизорски постапки на евиденцијата на заклучните залихи за да утврди дека тие точно ги одразуваат фактичките резултати од пописот.

5. Доколку пописот се врши на датум различен од датумот на финансиските извештаи, ревизорот треба како дополнение на постапките во пасус 4, да изврши ревизорски постапки за да прибави ревизорски доказ дали промените во залихите кои настанале помеѓу датумот на пописот и датумот на финансиските извештаи се соодветно евидентирани. (точка А9-А11)

6. Доколку ревизорот не е во состојба да присуствува на физичкиот попис на залихите на планираниот датум поради непредвидени околности, ревизорот треба да направи или набљудува некои физички пописи на алтернативен датум и, да изврши ревизорски постапки на трансакциите кои се случиле во меѓувреме.

7. Кога присуствувањето на пописот е неизводливо, ревизорот ќе изврши алтернативни постапки за да прибави достатни и соодветни ревизорски докази за постоењето и состојбата на залихите. Доколку тоа не е возможно, ревизорот ќе го модифицира мислењето во ревизорскиот извештај согласно МСР 705.[1] (точка А12-А14)

---

1 МСР 330, " Одговори на ревизорот на проценетите ризици."

2 МСР 500, "Ревизорски доказ."

1 МСР 705, "Модификација на Мислењето во Независност Ревизорски Извештај."

РЕВИЗОРСКИ ДОКАЗИ – СПЕЦИФИЧНИ РАЗГЛЕДУВАЊА ЗА СЕЛЕКТИРАНИ СТАВКИ

8. Кога залихите под старателство и контрола на трета страна се материјални за финансиските извештаи, ревизорот треба да прибави достатни и соодветни ревизорски докази во врска со постоењето и состојбата на залихите со вршење на едно или повеќе од следните:

(1) Побара конфирмација од третата страна во однос на количествата и состојбата на залихите кои се чуваат во име на ентитетот. (точка А15)
(2) Изврши инспекција или други ревизорски постапки соодветни во дадените околности. (точка А16)

**Судски спорови и тужбени барања**

9. Ревизорот ќе дизајнира и изврши ревизорски постапки со цел да идентификува судски спорови и тужбени барања во кои ентитетот е инволвиран, кои може да доведат до ризик од материјално погрешно прикажување, вклучително: (точка А17-А19)

(1) Правење на соодветни распрашувања на раководството и каде што е применливо други лица во ентитетот, вклучително и внатрешниот правен оддел.
(2) Проверка на записниците од состаноците оние одговорни за раководење и коресподенцијата помеѓу ентитетот и надворешните адвокати на ентитетот.
(3) Испитување на сметките за расходи за правни услуги. (точка А20)

10. Кога ревизорот ќе процени ризик од материјално погрешно прикажување кое се однесува на идентификувани судски спорови или тужбени барања, или кога извршените ревизорски постапки укажуваат дека можат да постојат други материјални судски спорови и тужбени барања, ревизорот освен што треба да ги изврши постапките согласно други МСР, дополнително треба да бара директно комуницирање со надворешните правни советници на ентитетот. Ревизорот тоа треба да го изврши преку писмото за распрашување, кое што треба да биде подготвено од страна на раководството и испратено од страна на ревизорот, во кое се бара од надворешните правни советници на ентитетот да комуницираат директно со ревизорот. Доколку законот, регулативата или соодветното адвокатско професионално тело забранува надворешните правни советници (адвокати) на ентитетот да комуницираат директно со ревизорот, ревизорот ќе спроведе алтернативни ревизорски постапки. (точка А21-А25)

11. Доколку:

(1) Раководството одбие да му даде дозвола на ревизорот да се сретне и комуницира со адвокатите на ентитетот, или доколку адвокатот одбие да одговори на соодветен начин на писмото или му е забрането да одговори.
(2) Ревизорот не е во состојба да прибави достатни и соодветни ревизорски докази применувајќи алтернативни ревизорски постапки.

Ревизорот ќе го модифицира мислењето во ревизорскиот извештај согласно МСР 705.

*Писмени изјави*

12. Ревизорот ќе побара од раководтвото и онаму каде е соодветно од оние кои се одговорни за управувањето со ентитетот, да дадат писмени изјави дека сите познати фактички или потенцијални судски спорови и тужбени барања, чии ефекти треба да се земат предвид при подготовка на финансиските извештаи, му се обелоденети на ревизорот и истите се вклучени и обелоденети во согласност со применливата рамка за финансиско известување.

**Информации по сегменти**

13. Ревизорот ќе прибави достатни и соодветни ревизорски докази во врска со презентацијата и обелоденувањето на информации по сегменти во согласност со применливата рамка за финансиско известување со: (точка А26)

(1) Прибавување на разбирање на методите користени од страна на раководството при определувањето на информациите по сегменти, и: (точка А27)
   (i) Оценка дали постои веројатност ваквите методи да резултираат во обелоденување во согласност со важечката рамка за финансиско известување.
   (ii) Онаму каде е соодветно, да ја тестира примената на ваквите методи.

(2) Спроведување на аналитички постапки или други ревизорски постапки соодветни на околностите.

***

## Примена и други објаснувачки материјали

### Залихи

*Присуство на физичкиот попис* (точка 4(а))

A1. Раководството вообичаено воспоставува постапки според коишто се прави физичкиот попис на залихите, најмалку еднаш годишно, за да служи како основа за подготвување на финансиските извештаи и доколку е применливо, да се провери веродостојноста на постојниот систем на залихи.

A2. Присуствувањето на физичкиот попис на залихите вклучува:

- инспекција на залихите, за да се потврди нивното постоење и оцени нивната состојба, и извршување на тест броења.
- набљудување на усогласеноста со инструкциите од раководството и извршување на постапки за раководството за евидентирање и контролирање на резултатите од пописот.
- прибавување ревизорски доказ за веродостојноста на постапките за попис на раководството.

Овие постапки може да служат како тест на контроли или суштински постапки во зависност од проценката на ревизорот за ризикот, планираниот пристап и спроведените специфични постапки.

A3. Релевантни прашања при планирањето на присуството на физичкиот попис (или при дизајнирање и извршување на ревизорски постапки согласно со точките 4-8 од овој МСР) ги вклучуваат, на пример:

- Ризиците од материјално погрешно прикажување поврзани со залихите.
- Природата на интерна контрола поврзана со залихите.
- Дали се очекува да бидат воспоставени соодветни постапки и издадени правилни упатства за физичкиот попис на залихите.
- Временскиот распоред на пописот.
- Дали ентитетот одржува постојан систем на залихи.
- Локациите на кои што се чуваат залихите, вклучително и материјалноста на залихите и ризиците од материјално погрешно прикажување на различни локации, при одлучување на кои локации е потребно присуство. МСР 600[2] се занимава со инволвирањето на другите ревизори и соодветно може да биде релевантен доколку станува збор за присуство на физички попис на подалечни локации.
- Дали е потребна помош од експерт на ревизорот. МСР 620[3] се занимава со користење на експерт како помош на ревизорот при прибавување на достатни и соодветни ревизорски докази.

*Оцена на упатствата и постапките на раководството (точка 4(а)(i))*

A4. Прашања релевантни при оцена на упатствата и постапките на раководството за евиденција и контрола на залихите вклучуваат дали истите ги покриваат, на пример :

- Примената на соодветни контролни постапки, на пример, собирање на искористени пописни листи, евидентирање на неискористени пописни листи и постапки за броење и повторно броење.
- Точно идентификување на фазата на довршеност на производството во тек, на ставките со спор обрт, застарените или оштетените ставки и на залихите во сопственост на трета страна, на пример, на консигнација.
- Каде е применливо, постапката користена за проценка на физичкото количество, како што е проценката на наслага на јаглен.

2 МСР 600, "Посебни разгледувања – ревизии на финансиски извештаи на групација (вклучувајќи ја и работата на ревизорот на компонента)."

3 МСР 620, "Користење на работата на експерт на ревизорот."

РЕВИЗОРСКИ ДОКАЗИ – СПЕЦИФИЧНИ РАЗГЛЕДУВАЊА ЗА СЕЛЕКТИРАНИ СТАВКИ

- Контрола во врска со движењето на залихите помеѓу подрачјата и испораката и приемот на залихите пред и по датумот на временскиот пресек.

Набљудување на извршување на постапките за попис (точка 4(а)(ii))

А5. Набљудувањето на извршување на постапките на раководството за извршување на пописот, на пример на оние кои се однесуваат на контролата на движењето на залихите, пред, за време на и по пописот, му помагаат на ревизорот при прибавување на ревизорски доказ дека упатствата и постапките на раководството за попис се соодветно дизајнирани и имплементирани. Дополнително, ревизорот може да прибави копии од информации за временскиот пресек, вклучувајќи ги и деталите за движењето на залихите, за да му помогнат на ревизорот при вршење на ревизорски постапки така што сметководството за ваквите движења ќе може да биде проверено на некој подоцнежен датум.

Инспекција на залихите (точка 4(а)(iii))

А6. Инспекцијата на залихите при присуство на физичкот попис на залихите му помага на ревизорот во утврдување на постоењето на залихите (но не и секогаш за сопственоста над истите) и во идентификување на пример на, застарени, оштетени залихи како и залихи со спор обрт.

Извршување на тест броења (точка 4(а)(iv))

А7. Извршување на тест броења, на пример следење на ставки избрани од евиденцијата на раководството до физичките залихи и следење на избраните залихи до евиденцијата за броење, дава доказ за комплетноста и точноста на евиденцијата за броењата.

А8. Освен евидентирање на тест броењата на ревизорот , обезбедувањето на копии од целосната евиденција од пописот на залихите на раководството, ќе му помогне на ревизорот при вршење на последователни ревизорски постапки за да утврди дали евиденцијата на заклучните залихи на ентитетот точно ги одразуваат фактичките резултати од пописот на залихите.

*Физички попис спроведен на друг датум различен од датумот на финансиските извештаи* (точка 5)

А9. Од практични причини, пописот на залихи може да се спроведе на датум или датуми различни од датумот на финансиските извештаи. Ова може да се случи без разлика дали раководството го утврдува количеството на залихи со годишен попис или одржува постојан систем на залихи. Во секој случај, ефикасноста на дизајнот, имплементацијата и одржувањето на контролата на промените во залихите, утврдува дали физичкиот попис на залихите на датум или датуми различни од датумот на финансиските извештаи се соодветни за целите на ревизијата. МСР 330 воспоставува барања и дава упатства за суштинските постапки извршени на меѓудатум.[4]

А10. Кога ентитетот одржува постојан систем на залихи, раководството може да спроведе попис или други тестови за да ја утврди веродостојноста на информациите за количината на залихи вклучени во постојаната евиденција за залихите. Во некои случаи, раководството или ревизорот може да идентификуваат разлики помеѓу постојната евиденција на залихите и фактичката состојба на лице место. Ова може да биде индикација дека контролите на промената во залихите не функционираат ефикасно.

А11. Релевантни прашања кои треба да се земат предвид при дизајнирање на ревизорските постапки кои имаат за цел да се прибават ревизорски докази за тоа дали промените во износот на залихите помеѓу датумот/датумите на пописот и евиденцијата на заклучните залихи се соодветно евидентирани, вклучуваат:

4 МСР 330, точки 22-23

- Дали постојаната евиденција за залихите е правилно корегирана.
- Веродостојноста на постојаната евиденција за залихите.
- Причините за сите значајни разлики помеѓу пописот и постојаната евиденција за залихите.

*Присуството на физичкиот попис на залихите е неизводливо.* (точка 7)

A12. Во некои случаи присусвото на физичкиот попис е неизводливо. Ова може да биде поради фактори како што се природата и локацијата на залихите, на пример доколку залихите се чуваат на локации каде постои закана за безбедноста на ревизорот. Меѓутоа, случаи на генерална непријатност за ревизорот, не се достатни да ја поддржат одлуката на ревизорот дека присуството е неизводливо. Понатаму, како што објаснето во МСР 200,[5] прашањата во врска со тешкотија, време и ресурси само по себе не е валидна основа за ревизорот да пропушти ревизорска постапка за која нема алтернатива или да биде задоволен со ревизорски доказ кој е помалку веродостоен.

A13. Во случаи кога присуствувањето е неизводливо, алтернативни ревизорски постапки, на пример, документацијата за последователната продажба на конкретни ставки на залихи кои што се стекнати или купени пред пописот на залихите може да обезбеди достатни и соодветни ревизорски докази, за постоењето и состојбата на залихите.

A14. Меѓутоа, во други случаи, со користење на алтернативни ревизорски постапки, може да не е изводливо да се прибави достатен и соодветен ревизорски доказ во врска со постоењето и состојбата на залихите. Во вакви случаи, МСР 705 бара ревизорот да го модифицира мислењето во ревизорскиот извештај како резултат на ограничување на делокругот.[6]

*Залихи под старателство и контрола на трета страна*

Конфирмации (точка 8(а))

A15. МСР 505[7] воспоставува барања и дава упатства за извршување на постапките на екстерна конфирмација.

Други ревизорски постапки (точка 8(б))

A16. Во зависност од околностите, на пример кога прибавените информации кои може да доведат до сомневање во интегритетот и објективноста на третите странки, ревизорот може да смета дека е соодветно да изврши други ревизорски постапки наместо или како дополнување на конфирмацијата од трети странки. Примери на други ревизорски постапки вклучуваат:

- Доколку е практично, набљудување на, или организирање друг ревизор да го набљудува, физичкиот попис на залихите.
- Добивање на извештај од друг ревизор, или ревизорски извештај за услуга за соодветноста на интерната контрола на третата страна за да се осигура дека залихите се точно изброени и соодветно заштитени.
- Инспекција на документација во врска со залихите кои ги чуваат трети странки, на пример, приемници од магацини.
- Добивање на конфирмација од други странки кога ваквите залихи се заложени како колатерал.

**Судски спорови и тужбени барања**

*Комплетност на судски спорови и тужбени барања* (точка 9)

A17. Судските спорови и тужбените барања во кои што е инволвиран ентитетот можат да имаат материјален ефект врз финансиските извештаи и според тоа може да треба да бидат обелоденети и/или за нив да биде направено резервирање во финансиските извештаи.

A18. Освен постапките идентификувани во точка 9, други релевантни постапки вклучуваат, на пример, користење на информации добиени преку проценка на ризикот како дел од прибавување на разбирање на ентитетот и неговата околина

5 МСР 200, "Општи цели на независниот ревизор и изаршување на ревизијата согласно со Меѓународните стандарди за ревизија " точка А48.

6 МСР705, точка 13

7 МСР505, "Екстерни конфирмации".

РЕВИЗОРСКИ ДОКАЗИ – СПЕЦИФИЧНИ РАЗГЛЕДУВАЊА ЗА СЕЛЕКТИРАНИ СТАВКИ

што би му помогнало на ревизорот да стане свесен за судски спорови и тужбени барања во кои ентитетот е инволвиран.

A19. Ревизорски доказ прибавен за цели на идентификување на судски спорови и тужбени барања кои може да доведат до ризик од материјално погрешно прикажување и кои може исто така да дадат ревизорски доказ за други релевантни аспекти, како што е вреднување и мерење на судски спорови и тужбени барања. МСР 540[8] бара и дава упатства релевантни за ревизорските прашања во врска со судски спорови и тужбени барања кои бараат сметководствени проценки и релевантни обелоденувања во финансиските извештаи.

Прегледување на сметките за расходи за правни услуги (точка 9(в))

A20. Во зависност од околностите, ревизорот може да пресуди дека е соодветно да се проверат поврзаните изворни документи, како што се фактури за расходи за правни услуги, како дел од проверката на ревизорот на сметките за расходи за правни услуги.

*Комуницирање со надворешните правни советници на ентитетот* (точка 10-11)

A21. Директното комуницирање со надворешните правни советници на ентитетот ќе помогне при прибавувањето на достатни и соодветни ревизорски докази за тоа дали има познати потенцијално материјални судски спорови и тужбени барања и дали проценките на раководството за финансиските импликации, вклучувајќи ги и трошоците, се веродостојни.

A22. Во некои случаи, ревизорот може да бара директна комуникација со надворешните правни советници на ентитетот преку писмо за општо распрашување. За оваа цел, писмото за општо распрашување бара од надворешните правни советници да го информираат ревизорот за сите судски спорови и тужбени барања за кои адвокатот има сознанија, заедно со проценка на исходот на судскиот спор или тужбеното барање и неговата проценка за финансиските импликации, вклучувајќи ги и инволвираните трошоци.

A23. Доколку се смета дека не е веројатно дека надворешнот правен советник (адвокат) ќе одговори на општо распрашување, на пример доколку професионалното тело на кое припаѓа адвокатот забранува одговор на такво писмо, ревизорот може да бара директна комуникација преку писмо за специфично распрашување. За оваа цел, писмото за специфично распрашување вообичаено треба да го вклучи следното:

(1) Список на судски спорови и тужбени барања.

(2) Каде што е расположливо, проценка на раководството за исходот на судскиот спор или тужбеното барање и неговата проценка за финансиските импликации, вклучувајќи ги и инволвираните трошоци.

(3) Барање од адвокатот на ентитетот да ја потврди разумноста на проценката на раководството и да му обезбеди на ревизорот понатамошни информации доколку адвокатот на ентитетот смета дека списокот е некомплетен или неточен.

A24. Во извесни околности, ревизорот може да процени дека е потребно ревизорот да се состане со адвокатот на ентиетот за да дискутира за веројатниот исход на судскиот спор и тужбените барања. Ова може да биде случај кога:

- Ревизорот утврди дека прашањето носи значаен ризик.
- Прашањето е сложено.
- Постои несогласување помеѓу раководството и адвокатот на ентитетот.

Во основа, ваквите состаноци треба да се одржуваат со дозвола на раководството и се оддржуваат со присуство на претставник на раководството.

A25. Во согласност со МСР 700,[9] ревизорот треба да го датира извештајот не порано од датумот на кој ревизорот прибавил достатни и соодветни ревизорски докази на кои ќе го заснова ревизорското мислење на финансиските извештаи. Ревизорски доказ за статусот на судските спорови и тужбени барања до датумот на ревизорскиот извештај може да биде прибавен преку распрашување на раководството вклучително и внатрешните правни советници, одговорни за справување со релевантните прашања. Во некои случаи, ревизорот може да има потреба да прибави ажурирани информации од надворешните правни советници на ентитетот.

8 МСР 540, "Ревизија на сметководствени проценки, вклучувајќи сметководствени проценки за објективна вредност и поврзани обелоденувања."

9 МСР 700, "Формирање на мислење и известување за финансиските извештаи," точка 41.

РЕВИЗОРСКИ ДОКАЗИ – СПЕЦИФИЧНИ РАЗГЛЕДУВАЊА ЗА СЕЛЕКТИРАНИ СТАВКИ

**Информации по сегменти** (точка 13)

A26. Во зависност од применливата рамка за финансиско известување, на ентитетот може да му е побарано или да му е дадена дозвола да обелодени информации по сегменти во финансиските извештаи. Одговорноста на ревизорот во врска со презентација и обелоденување на информациите по сегменти е во однос на финансиските извештаи земени како целина. Соодветно, од ревизорот не се бара да применува ревизорски постапки кои би биле неопходни за да изрази мислење за информациите по сегменти земени самостојно.

*Разбирање на методите користени од страна на раководството* (точка 13(а))

A27. Во зависност од околностите, пример на прашања кои може да бидат релевантни при прибирање и разбирање на методите користени од страна на раководството, при утврдување на информации по сегменти и дали ваквите методи е веројатно да резултираат во обелоденување во согласност со применливата рамка за финансиско известување вклучуваат:

- Приходите од продажба, трансферите и цените помеѓу сегментите, и елиминирањето на меѓусегментските износи.
- Споредувањата со буџетите и другите очекувани резултати, на пример, оперативните добивки како процент од приходите од продажба.
- Распределбата на средствата и трошоците помеѓу сегментите.
- Конзистентноста со претходните периоди и соодветноста на обелоденувањата во врска со неконзистентностите.

ЕКСТЕРНИ КОНФИРМАЦИИ

# МЕЃУНАРОДЕН СТАНДАРД ЗА РЕВИЗИЈА 505
# ЕКСТЕРНИ КОНФИРМАЦИИ

(Стапува во сила за ревизиите на финансиските извештаи за периодите кои почнуваат на или по 15 декември 2009 година)

## СОДРЖИНА


| | Точка |
|---|---|
| **Вовед** | |
| Делокруг на овој МСР | 1 |
| Постапки на екстерни конфирмации за прибавување на ревизорски доказ | 2-3 |
| Датум на стапување на сила | 4 |
| **Цел** | 5 |
| **Дефиниции** | 6 |
| **Барања** | |
| Постапки на екстерна конфирмација | 7 |
| Одбивање на раководството да дозволи ревизорот да испрати барања за конфирмации | 8-9 |
| Резултати од постапките на екстерна конфирмација | 10-14 |
| Негативни конфирмации | 15 |
| Вреднување на прибавените докази | 16 |
| **Примена и други објаснувачки материјали** | |
| Постапки на екстерно конфирмирање | A1-A7 |
| Одбивање на раководството да му дозволи на ревизорот да испрати барање за конфирмација | A8-A10 |
| Резултати од постапките за екстерна конфирмација | A11-A22 |
| Негативни конфирмации | A23 |
| Вреднување на прибавените докази | A24-A25 |


Меѓународен стандард за ревизија (МСР) 505, "Екстерни конфирмации" треба да се чита во контекст на МСР 200, "Општи цели на независниот ревизор и извршување на ревизијата согласно со Меѓународните стандарди за ревизија."

ЕКСТЕРНИ КОНФИРМАЦИИ

## Вовед

### Делокруг на овој МСР

1. Овој Меѓународен стандард за ревизија (МСР) се занимава со користењето на постапките на екстерни конфирмации од страна на ревизорот како средство за прибавување на ревизорски докази во согласност со барањата на МСР 330[1] и МСР 500.[2] Овој стандард не ги покрива распрашувањата во врска со судски спорови и тужбени барања кои се покриени во МСР 501.[3]

### Користењето на екстерните конфирмации за прибавување на ревизорски доказ

2. МСР 500, наведува дека веродостојноста на ревизорските докази е под влијание на нивниот извор и нивната природа, и зависи од поединечните околности под коишто се прибавуваат.[4] Овој МСР исто така ја вклучува следната генерализација која се однесува и на ревизорскиот доказ:[5]

   (1) Ревизорските докази се поверодостојни кога се прибавуваат од независни извори надвор од ентитетот.

   (2) Ревизорските докази коишто се прибавени директно од ревизорот се поверодостојни отколку ревизорските докази коишто се прибавени индиректно или преку заклучоци.

   (3) Ревизорските докази се поверодостојни кога тие постојат во документирана форма, било во хартиена форма, електронска форма или на друг медиум.

   Соодветно, во зависност од околностите на ревизијата, ревизорски доказ во форма на екстерни конфирмации добиени директно од страна на ревизорот од трети страни може да се поверодостојни отколку доказите прибавени интерно од страна на ентитетот. Овој МСР има намена да му помогне на ревизорот при дизајнирање и извршување на постапките за екстерни конфирмации да прибави релевантни и веродостојни ревизорски докази.

3. Други МСР ја признаваат важноста на екстерните конфирмации како ревизорски доказ, на пример:

   (1) МСР 330 дискутира за одговорноста на ревизорот за дизајнирање и имплементирање на севкупните одговори за адресирање на проценетите ризици од материјално погрешни прикажувања на ниво на финансиските извештаи, и за дизајнирање и извршување на понатамошни ревизорски постапки чија природа, временски распоред и обем одговараат на проценетите ризици од материјално погрешно прикажување на ниво на тврдење.[6] Дополнително, МСР 330 бара без оглед на проценетиот ризик од материјално погрешно прикажување, ревизорот да ги дизајнира и извршува суштинските постапки за секоја материјално значајна класа на трансакции, салда на сметки и обелоденувања. Од ревизорот исто така се бара да земе предвид дали постапките на екстерните конфирмации ќе се користат како суштински ревизорски постапки.[7]

   (2) МСР 330 бара од ревизорот да прибави повеќе убедувачки ревизорски докази, колку што е повисока проценката за ризикот[8] За да го постигне ова, ревизорот може да го зголеми квантитетот на докази или да прибави доказ кој е порелевантен или поверодостоен, или обете. На пример, ревизорот може да стави поголем акцент на прибавување на доказ директно од трети страни или прибавување на поткрепувачки доказ од повеќе независни извори. МСР 330 исто така укажува дека постапката на екстерно конфирмирање може да му помогне на ревизорот во прибавување ревизорски доказ со високо ниво на веродостојност, кое му е

1 МСР 330, "Одговори на ревизорот на проценетите ризици."

2 МСР 500, "Ревизорски доказ."

3 МСР 501, "Ревизорски докази – специфични разгледувања за селектирани ставки

4 МСР 500, точка А5.

5 МСР 500, точка А31.

6 МСР 330, точки 5-6.

7 МСР 330, точка 18-19

8 МСР 330, точка 7(б).

ЕКСТЕРНИ КОНФИРМАЦИИ

потребно на ревизорот во случаи на значајни ризици од материјално погрешно прикажување, било заради измама или грешка.[9]
(3) МСР 240 укажува дека ревизорот може да ги дизајнира барањата за конфирмации за да прибави дополнителни поткрепувачки информации како одговор на проценетиот ризик од материјално погрешно прикажување поради измама на ниво на тврдење.[10]
(4) МСР 500 укажува дека поткрепувачките информации прибавени од извор кој е независен од ентитетот, како што се екстерните конфирмации, може да го зголемат уверувањето на ревизорот што го добил од доказите кои постојат во сметководствената евиденција и од тврдењата дадени од страна на раководството.[11]

**Датум на стапување на сила**

4. Стапува во сила за ревизиите на финансиските извештаи за периодите кои почнуваат на или по 15 декември 2009 година.

## Цел

5. Целта на ревизорот, кога користи постапки на екстерни конфирмации е да дизајнира или изврши постапки за прибавување на релевантни и веродостојни ревизорски докази.

## Дефиниции

6. За целите на овие МСР следните термини го имаат значењето опишано подолу:
   (1) Екстерна конфирмација – Ревизорски доказ кој е прибавен како директен пишан одговор на ревизорот од трета страна (страната која ја потврдува информацијата), во писмена или електронска форма или во форма на некој друг медиум.
   (2) Барање за позитивна конфирмација – Барање со кое се бара од лицето кое треба да одговори, да му одговори директно на ревизорот во однос на тоа дали се согласува или не се согласува со информациите наведени во барањето, или да ги обезбеди бараните информации.
   (3) Барање за негативна конфирмација – Барање дека лицето кое треба да одговори, треба да одговори единствено во случај на несогласување со информациите кои се обезбедени во барањето.
   (4) Без-одговор - Неуспех на страна која треба да одговори на конфирмација, да одговори или целосно да одговори, на барањето за позитивна конфирмација, или барање за конфирмација кое е вратено бидејќи не можело да биде испорачано.
   (5) Отстапување – Одговор кој укажува на разлика помеѓу информациите кои се бара да бидат потврдени, или содржани во податоците на ентитетот, и информациите кои се обезбедени од страната која ја потврдува информацијата.

## Барања

**Постапки за екстерна конфирмација**

7. Кога извршува постапки за конфирмирање, ревизорот треба да одржува контрола над процесот на испраќањето на барањата за екстерни конфирмации вклучително:
   (1) Утврдување на информацијата која ќе треба да биде потврдена или побарана. (точка А1)
   (2) Избор на соодветниот примател на конфирмација. (точка А2)
   (3) Дизајнирање на барањето за конфирмација вклучително потврда дека барањата се соодветно адресирани и содржат повратни информации за одговорите да бидат директно пратени до ревизорот. (точка А3-А6)
   (4) Праќање на барањата, вклучително и, дополнителни барања, кога е потребно, на страната која треба да прати потврда. (точка А7)

**Одбивање на раководството да дозволи ревизорот да испрати барања за конфирмации**

9МСР 330, точка А53

10МСР 240, "Одговорности на ревизорот поврзани со измамата во ревизијата на финансиски извештаи," точка А37

11МСР 500, точки А8-А9

ЕКСТЕРНИ КОНФИРМАЦИИ

8. Доколку раководството не дозволува ревизорот да прати барање за конфирмација, ревизорот ќе:
   (1) Се распраша за причините зошто раководството не дозволува испраќање на барања, и ќе побара ревизорски доказ за поткрепување на валидноста и разумноста на барањата на раководството. (точка А8)
   (2) Ги оцени импликациите на одбивањето на раководството на проценатa на ревизорот на релевантните ризици од материјално погрешно прикажување, вклучително ризик од измама како и на природата, временскиот распоред и обемот на останатите ревизорски постапки. (точка А9)
   (3) Изврши алтернативни постапки дизајнирани да прибават релевантни и веродостојни ревизорски докази. (точка А10)
9. Доколку ревизорот заклучи дека одбивањето од страна на раководството да му дозволи на ревизорот да прати барања за конфирмации е неразумно, или доколку ревизорот не може да прибави релевантни и веродостојни ревизорски докази преку користење на алтернативни ревизорски постапки, ревизорот ќе ги информира оние кои се одговорни за управувањето согласно МСР 260.[12] Ревизорот исто така ќе ги утврди импликациите за ревизијата и ревизорското мислење согласно МСР 705.[13]

**Резултати од процесот на конфирмирање**

*Веродостојност на одговорите на барањата за конфирмации*

10. Доколку ревизорот идентификува фактори кои влијаат врз веродостојноста на одговорите на барањата за конфирмации, ревизорот ќе прибави дополнителен ревизорски доказ кој ќе го разреши сомнежот во веродостојноста на овие одговори. (точки А11-А16)

11. Доколку ревизорот утврди дека одговорот на барањето за конфирмација не е веродостоен, ревизорот ќе ги оцени импликациите на проценката на релевантните ризици од материјално погрешно прикажување, вклучително ризик од измама, и природата, временскиот распоред и обемот на другите ревизорски постапки. (точка А17)

*Без-одговор*

12. Во случај на секој не добиен одговор, ревизорот ќе изврши алтернативна ревизорска постапка за да прибави релевантни и веродостојни ревизорски докази. (Реф: Точка А18-А19)

*Доколку одговорот на барање за позитивно конфирмација е неопходно за да се прибави достатен и соодветен ревизорски доказ*

13. Доколку ревизорот утврди дека одговорот на барањето за позитивна конфирмација е неопходен за да се прибават достатни и соодветни ревизорски докази, алтернативните ревизорски постапки нема да го дадат ревизорскиот доказ што му е потребен на ревизорот. Доколку ревизорот не добие таква конфирмација, ревизорот ќе ги утврди импликациите за ревизијата и ревизорското мислење во согласност со МСР 705. (точка А20)

*Отстапувања*

14. Ревизорот ќе ги истражи отстапувањата да утврди дали истите укажуваат на погрешно прикажување. (точки А21-А22)

**Негативни конфирмации**

15. Негативни конфирмации обезбедуваат помалку веродостојни ревизорски докази отколку позитивните конфирмации. Соодветно, ревизорот нема да користи негативна конфирмација како единствена суштинска ревизорска постапка за да го покрие проценетиот ризик од материјално погрешно прикажување на ниво на тврдење освен во случај кога: (точка А23)

12 МСР 260, "Комуницирање со оние кои се задолжени за управувањето," точка 16.

13 МСР 705, "Модификација на мислењето во извештајот на независниот ревизор."

ЕКСТЕРНИ КОНФИРМАЦИИ

(1) Ревизорот го проценил ризикот од материјално погрешно прикажување како низок и прибавил достатни и соодветни ревизорски докази во врска со оперативната ефикасност на контролите релевантни за тврдењето.

(2) Популацијата која е предмет на постапки на негативни конфирмации се состои од голем број мали, хомогени салда, трансакции или услови.

(3) Не се очекува значителен број на грешки.

(4) Ревизорот нема причини да верува дека лицата кои треба да одговорат ќе ги занемарат овие барања.

**Вреднување на прибавените докази**

16. Ревизорот ќе оцени дали резултатите од постапките на екстерни конфирмации даваат релевантни и веродостојни ревизорски докази, или дали се неопходни дополнителни ревизорски докази. (Реф: точка А24-А25)

***

## Примена и други објаснувачки материјали

**Постапки за екстерно конфирмирање**

*Утврдување на информациите кои треба да бидат конфирмирани или побарани* (точка 7(а))

А1. Постапките за екстерно конфирмирање често се извршуваат за потврда или барање на информација во врска со салда на сметки и нивните компоненти. Тие, исто така може да се користат за потврда на услови во спогодби, договори или трансакции помеѓу ентитетот и трети страни или за потврда на отсуство на извесни услови како на пример "спореден договор" .

*Избор на соодветни лица кои треба да одговорат* (точка 7(б))

А2. Договорите на барањата за конфирмации даваат порелевантни и поверодостојни ревизорски докази, доколку барањето за конфирмација е пратено до поединец за кој ревизорот верува дека има познавање за информацијата што треба да се потврди. На пример, службеник во финансиската институција кој има познавање за трансакциите или условите за кои конфирмацијата е пратена може да биде најсоодветна личност во финансиската институција од која треба да се побара конфирмација.

*Изготвување на барањето за екстерна конфирмација* (точка 7(в))

А3. Изготвувањето на барањето за конфирмација може да има директен ефект на процентот на добиени одговори на барањата, како и веродостојноста и природата на ревизорскиот доказ прибавен од одговорите.

А4. Фактори кои треба да се земат предвид при изготвување на барањето за конфирмација вклучуваат:

(1) Тврдења кои треба да се покријат.

(2) Идентификувани специфични ризици од материјално погрешно прикажување, вклучително и ризик од измама.

(3) Формата и презентацијата на барањето за конфирмација.

(4) Претходно искуство во ревизијата или во слични ангажмани.

(5) Методот на комуникација (на пример, во хартиена или електронска форма или друг медиум).

(6) Овластување од страна на раководството или охрабрување на лицата кои треба да одговорат да го пратат одговорот. Лицата кои треба да одговорат, можеби ќе бидат спремни да одговорат на барањето за конфирмација само доколку барањето за конфирмација содржи овластување од раководството.

ЕКСТЕРНИ КОНФИРМАЦИИ

(7) Способноста на целното лице кое треба да одговори, да потврди или ја даде бараната информација (на пример, конфирмирање на износите на поединечните фактури наспроти конфирмирање на вкупното салдо).

А5. Барањето за позитивна екстерна конфирмација бара од странка која треба да ја даде потврдата во секој случај да му одговори на ревизорот, било странкаа што треба да се согласи со дадената информација или доставување (наведување) на информација. Одговорот на позитивната конфирмација обично се очекува да даде веродостоен ревизорски доказ. Меѓутоа, постои ризик, дека странката која треба да потврди може да одговори на барањето без да провери дали информацијата е точна. Ревизорот може да го намали ризикот со користење на позитивна конфирмација која не ја кажува вредноста (или друга информација) во барањето за конфирмација и бара од странката што треба да потврди да ја пополни вредноста или да ја наведе бараната информација. Од друга страна, користењето на ваков "бланко" тип на барање на конфирмација може да резултира со пониска стапка на одговори поради потребата од дополнителен напор од страната која ја потврдува информацијата.

А6. Утврдувањето дали барањата се правилно адресирани вклучува тестирање на точноста на некои или сите адреси наведени на барањата за конфирмација пред тие да бидат испратени.

*Проследување на барањето за конфирмација* (точка 7(г))

А7. Ревизорот може да испрати дополнително барање за конфирмација доколку не е добиен одговор на претходното барање во разумен рок. На пример, ревизорот може, по повторна проверка на оригиналната адреса, да прати дополнително или потсетување за барање на конфирмација.

**Одбивање на раководството да му дозволи на ревизорот да испрати барање за конфирмација**

*Разумност на одбивањето на раководството* (точка 8(а))

А8. Одбивањето на раководството да му дозволи на ревизорот да испрати барање за конфирмација претставува ограничување на ревизорскиот доказ кој ревизорот сака да го прибави. Затоа од ревизорот се бара да се распраша за причината за ограничувањето. Честа причина е постоењето на правен конфликт или тековни преговори со странката што треба да потврди, на чие решавање може да има влијание не благовремено барање за конфирмација. Ревизорот треба да побара ревизорски доказ за валидноста и разумноста на причините бидејќи може да постои ризик дека раководството се обидува да му попречи на ревизорот пристапот до ревизорскиот доказ кој може да укаже на измама или грешка.

*Импликации на проценката на ризиците од материјално погрешно прикажување* (точка 8(б))

А9. Ревизорот може да заклучи од оценката во точка 8(б) дека би било соодветно да ја ревидира проценката на ризиците од материјално погрешно прикажување на ниво на тврдење и да ја измени планираната ревизорска постапка во согласност со МСР 315.[14] На пример, доколку барањето на раководството да не се бара конфирмација не е разумно, тоа може да укажува на ризик од измама кој бара оценка во согласност со МСР 240.[15]

*Алтернативни ревизорски постапки* (точка 8(в))

А10.Извршените алтернативни ревизорски постапки може да бидат слични на оние кои се соодветни за оние без-одговор како што е дадено во точките А18-А19 од овој МСР. Ваквите постапки исто така би го земале предвид резултатот од ревизорската оценка од точка 8(б) од овој МСР.

**Резултати од постапките за екстерна конфирмација**

*Веродостојност на одговорите на барањата за конфирмација* (точка 10)

14 *МСР 315, "Идентификување и проценка на ризиците од материјално погрешно прикажување преку разбирање на ентитетот и неговото опкружување,"* точка 31.

15 МСР 240, точка 24.

ЕКСТЕРНИ КОНФИРМАЦИИ

A11.МСР 500 укажува дека дури и кога ревизорскиот доказ е прибавен од извори надвор од ентитетот, може да постојат околности кои влијаат на неговата веродостојност.[16] Сите одговори носат ризик од пресретнување, измена или измама. Овие ризици постојат без оглед на тоа дали одговорите се добиени во хартиена форма или електронски или друг медиум. Фактори кои може да укажуваат на сомневање во веродостојноста на одговорот ги вклучуваат случаите кога одговорот:

- Не бил примен директно од ревизорот.
- Делува дека не е примен од оригинално планираните страни кои ја потврдуваат информацијата.

A12.Одговорите добиени електронски, по телефакс или електронска пошта, вклучуваат ризици за веродостојноста поради тоа што е тешко да се обезбеди доказ за потеклото и овластувањето на лицето кое одговара, а измените тешко се откриваат. Доколку ревизорот и лицето кое одговара користат процес кој создава сигурна околина, одговорите добиени електронски може да ги ублажат овие ризици. Доколку ревизорот е задоволен од сигурноста и контролата на ваквиот процес, веродостојноста на соодветните одговори е подобрена. Електронскиот процес на конфирмација може да вклучува разни техники за валидација на идентитетот на испраќачот на информацијата во електронска форма, на пример преку употреба на енкрипција, електронски дигитални потписи и процедури за верификација на автентичноста на веб страната.

A13.Доколку страната која ја потврдува информацијата користи трета страна за координација и давање одговори на барањата за конфирмација, ревизорот може да спроведе постапки кои се однесуваат на ризиците дека:

(1) Одговорот може да не е од соодветен извор.

(2) Лицето кое одговара може да не е овластено да одговори.

(3) Интегритетот на преносот може да е компромитиран.

A14.МСР 500 бара од ревизорот да одреди дали да ја измени или дополни постапката за да ги разреши сомневањата во врска со веродостојноста на информацијата која треба да се употреби како ревизорски доказ.[17] Ревизорот може да избере да го провери изворот и содржината на одговорот на барањето за конфирмација со контактирање на странката која ја потврдува информацијата. На пример, кога странката која ја потврдува информацијата ќе одговори по електронска пошта, ревизорот може да ја побара по телефон странката за да утврди дали странката која ја потврдува информацијата навистина го пратила одговорот. Кога одговорот му е вратен на ревизорот индиректно (на пример, бидејќи странката која ја потврдува информацијата погрешно го адресирала одговорот кон ентитетот наместо кон ревизорот), ревизорот може да побара од странката која ја потврдува информацијата да писмено да одговори директно кон ревизорот.

A15. Сам по себе, усмениот одговор на барањето за конфирмација не ја задоволува дефиницијата за екстрена конфирмација затоа што не е директен писмен одговор кон ревизорот. Меѓутоа, по прибавувањето на усмениот одговор на барањето за конфирмација, ревизорот може во зависност од околностите, да побара од странката која ја потврдува информацијата да одговори писмено директно на ревизорот. Доколку не е добиен таков одговор, во согласност со точка 12, ревизорот бара друг ревизорски доказ за да ја поткрепи информацијата од усмениот одговор.

A16. Одговорот на барањето за конфирмација може да содржи изкажување на ограничување во поглед на неговата употреба. Ваквите ограничувања не мора да ја поништат веродостојноста на одговорот како ревизорски доказ.

*Неверодостојни одговори* (точка 11)

A17.Кога ревизорот ќе заклучи дека одговорите се неверодостојни, ревизорот може да ја ревидира оценката за ризикот од материјално погрешно прикажување на нивото на тврдењето и соодветно да ги измени планираните ревизорски постапки, во согласност

16 МСР 500, точка А31.

17 МСР 500, точка 11.

ЕКСТЕРНИ КОНФИРМАЦИИ

со МСР 315.[18] На пример, неверодостојните одговори може да укажуваат фактор на ризик од измама кој бара оценка во *согласност со* МСР 240.[19]

*Без-одговор* (точка 12)

А18. Примери на алтернативни ревизорски постапки кои ревизорот може да ги спроведе вклучуваат:

- За салдата на побарувања од купувачите – испитувањето на поединечни последователни уплати, испратници и продажби кои се направени во периодот пред крајот на годината.
- За салдата на обврски кон добавувачите – испитувањето на последователните исплати или кореспонденцијата со трети страни и други записи како приемници.

А19.*Природата и обемот на алтернативните ревизорски процедури зависат од сметките* и тврдењата кои се предмет на постапката. Неодговорено барање за конфирмација *може да укажува на претходно неидентификуван ризик од материјално погрешно* прикажување. Во ваков случај, ревизорот можеби ќе треба да го ревидира *проценетиот ризик од материјално погрешно прикажување на ниво на тврдење и да ја* модификува планираната ревизорска постапка, во согласност со МСР 315.[20] На пример, *помалку одговори на барањата за конфирмација отколку што се очекува*, или поголем број одговори отколку што се очекува, може да укажува на претходно неидентификуван ризик од измама кој бара оцена во *согласност со* МСР 240.[21]

*Кога е потребен одговор на позитивното барање за конфирмација за да се прибави достатен и соодветен ревизорски доказ* (точка 13)

А20.Во одредени околности, ревизорот може да идентификува дека проценетиот ризик од материјално погрешно прикажување на ниво на тврдење е неопходен, за да се прибави достатен и соодветен ревизорски доказ. Вакви околности, може да вклучуваат:

- Расположливите информации за поткрепување на тврдењата на раководството се достапни само надвор од ентитетот.
- Специфични фактори на ризик од измама, како ризикот раководството да ги премости контролите, или ризик од здружување кое вклучува вработен/и и или раководство, го спречува ревизорот да се потпре на доказите добиени од ентитетот.

*Отстапувања* (точка 14)

А21.Отстапувањата *во одговорите на барањата за конфирмација може да покажат* погрешни прикажувања или потенцијални погрешни прикажувања во финансиските извештаи. Кога ќе се утврди *погрешно прикажување*, МСР 240 бара од ревизорот да оцени дали ваквото погрешно прикажување е индикација за измама.[22] Отстапувањата може да дадат *насока за квалитетот на одговорите од слични страни кои ја* потврдуваат информацијата или за слични сметки. Отстапувањата исто така може да укажуваат на недостаток или недостатоци во внатрешната контрола на финансиските извештаи на ентитетот.

А22.Некои отстапувања не претставуваат погрешни прикажувања. На пример, ревизорот може да заклучи дека разликите во одговорите на барањата за конфирмација се поради временскиот момент, мерењата или службеничка грешка при постапките на екстерни конфирмации.

**Негативни конфирмации** (точка 15)

А23.Не добивањето одговор на негативното барање за конфирмација не значи и експлицитно дека барањето за конфирмација е примено од страна на страна кои ја потврдуваат информацијата или дека информацијата која е содржана во барањето е

18 МСР 315, точка 31

19 МСР 240, точка 24

20 МСР 315, точка 31

21 МСР 240, точка 24

22 МСР 240, точка 35

точна. Соодветно, не одговарањето на странките кои ја потврдуваат информацијата на негативното барање за конфирмација, ни дава значително помалку веродостојни ревизорски докази отколку приемот на позитивното барање за конфирмација. Страните кои ја потврдуваат информацијата е многу поверојатно дека ќе одговорат на барањето за конфирмација со несогласување кога информацијата вклучена во барањето не е во нивна полза, отколку обратно. На пример, депонентите е многу веројатно дека ќе одговорат доколку сметаат дека салдото на нивната сметка прикажано во барањето на конфирмација е потценето , но е малку веројатно дека ќе реагираат доколку прикажаното салдо е преценето. Оттука, праќањето на негативни барања за конфирмација на депонентите може да биде корисна постапка во откривањето дали ваквите салда се потценети, но веројатно нема да биде ефикасно доколку ревизорот бара доказ за преценувања.

**Оценување на прибавените докази** (точка 16)

A24. Кога се оценуваат резултатите од индивидуалните барања за екстерни конфирмации, ревизорот може да ги категоризира резултатите на следниот начин:

(1) Одговори од соодветните странки кои ја потврдуваат информацијата кои покажуваат согласност со информациите дадени во барањето за конфирмација или кои ја даваат бараната информација без отстапувања.

(2) Одговори кои делуваат неверодостојни.

(3) Без-одговор.

(4) Одговори кои укажуваат на отстапувања.

A25. Оценката на ревизорот заедно со другите ревизорски постапки кои може да бидат спроведени од страна на ревизорот, може да помогнат на ревизорот во донесувањето заклучок дали се прибавени достатни и соодветни ревизорски докази или се потребни и понатамошни ревизорски докази, согласно МСР 330.[23]

23 МСР 330, точки 26-27

# МЕЃУНАРОДЕН СТАНДАРД ЗА РЕВИЗИЈА 510
# ПРВИЧНИ РЕВИЗОРСКИ АНГАЖМАНИ - ПОЧЕТНИ САЛДА

(Стапува во сила за ревизиите на финансиските извештаи за периодите кои почнуваат на или по 15 декември 2009 година)

## СОДРЖИНА


| | Точка |
|---|---|
| **Вовед** | |
| Делокруг на овој МСР | 1 |
| Датум на стапување на сила | 2 |
| **Цел** | 3 |
| **Дефиниции** | 4 |
| **Барања** | |
| Ревизорски постапки | 5-9 |
| Ревизорски заклучоци и известување | 10-13 |
| **Примена и други објаснувачки материјали** | |
| Ревизорски постапки | A1-A7 |
| Ревизорски заклучоци и известување | A8-A9 |
| Прилог: Илустрации на ревизорски извештаи со модифицирани мислења | |


Меѓународниот стандард за ревизија (МСР) 510, "Првични ревизорски ангажмани - почетни салда" треба да се чита во контекст на МСР 200, "Севкупни цели на независниот ревизор и спроведување на ревизија во согласност со меѓународните стандарди за ревизија."

ПРВИЧНИ РЕВИЗОРСКИ АНГАЖМАНИ – ПОЧЕТНИ САЛДА

## Вовед

### Делокруг на овој МСР

1. Овој Меѓународен стандард за ревизија (МСР) се занимава со одговорностите на ревизорот во врска со почетните салда во првичниот ревизорски ангажман. Освен износите во финансиските извештаи, почетните салда исто така вклучуваат прашања кои бараат обелоденувања кои постоеле на почетокот на периодот, како што се неизвесности и обврзувања. Кога финансиските извештаи вклучуваат споредливи финансиски информации, барањата и упатствата во МСР 710[1] исто така се применуваат. МСР 300[2] вклучува дополнителни барања и упатства во врска со активностите пред отпочнување на почетната ревизија.

### Датум на стапување на сила

2. Овој МСР стапува во сила за ревизиите на финансиските извештаи за периодите кои почнуваат на или по 15 декември 2009.

## Цел

3. Во спроведување на првичниот ревизорски ангажман, целта на ревизорот во врска со почетните салда е да прибави достатни соодветни ревизорски докази дали:
   (1) Почетните салда содржат погрешни прикажувања кои материјално влијаат врз финансиските извештаи за тековниот период.
   (2) Соодветните сметководствени политики рефлектирани во почетните салда се конзистентно применувани во тековните финансиски извештаи или промените на сметководствените политики се правилно евидентирани и соодветно обелоденети, во согласност со применливата рамка за финансиско известување.

## Дефиниции

4. За целите на МСР, следните термини го имаат значењето опишано подолу:
   (1) Првичен ревизорски ангажман – ангажман во кој или:
   (i) Финансиските извештаи од претходните периоди не биле ревидирани.
   (ii) Финансиските извештаи за претходните периоди се ревидирани од претходен ревизор.
   (2) Почетни салда – оние салда на сметки кои што постојат на почетокот на периодот. Почетните салда се засновани на заклучните салда од претходниот период и ги одразуваат ефектите на трансакциите и настаните од претходните периоди и сметководствените политики применувани во претходниот период. Почетните салда исто вклучуваат прашања кои бараат обелоденувања кои постоеле на почетокот на периодот годината, како што се неизвесности и обврзувања.
   (3) Претходен ревизор – ревизор од друга ревизорска фирма, кој ги ревидирал финансиските извештаи на ентитетот во претходниот период и кој бил заменет од страна на тековниот ревизор.

## Барања

### Ревизорски постапки

*Почетни салда*

5. За информации релевантни за почетните салда, вклучително и обелоденувања, ревизорот треба да ги прочита последните финансиски извештаи, доколку постојат такви, и извештајот на претходниот ревизор за истите, доколку таков постои.

---

1 МСР 710, "Компаративни информации – кореспондирачки износи и споредбени финансиски извештаи.."

2 МСР 300, *"Планирање на ревизија на финансиските извештаи."*

6. Ревизорот треба да прибави достатни соодветни ревизорски докази дека почетните салда не содржат погрешни прикажувања кои материјално влијаат врз финансиските извештаи за тековниот период со помош на: (Точка. А1–А2)
   (1) Утврдување дали заклучните салда за претходниот период биле точно пренесени на тековниот период или, кога е соодветно, биле повторно искажани.
   (2) Утврдување дали почетните салда ја рефлектираат примената на соодветните сметоводствени политики.
   (3) Извршување на едно или повеќе од следното: (Точка. А3–А7)
   (i) Кога финансиските извештаи за претходниот период биле ревидирани од страна на друг ревизор, тековниот ревизор може да биде во состојба да прибави достатни соодветни ревизорски докази во врска со почетните салда по пат на проверка на работните документи на претходниот ревизор.
   (ii) Оцена дали ревизорските постапки извршени во тековниот период даваат докази кои се релевантни за почетните салда.
   (iii) Извршување на специфични ревизорски постапки за да се прибават докази во врска со почетните салда.
7. Доколку ревизорот прибави ревизорски доказ дека почетните салда содржат погрешни прикажувања кои може да имаат материјално влијание на финансиските извештаи за тековниот период, ревизорот ќе изврши дополнителни ревизорски постапки, соодветно на околностите за да го утврди ефектот врз финансиските извештаи од тековниот период. Доколку ревизорот заклучи дека ваквите погрешни прикажувања постојат во финансиките извештаи од тековниот период, ревизорот ќе ги извести за погрешните прикажувања: соодветното ниво на раководство и оние задолжени за управување со ентитетот, во согласност со МСР 450.[3]

*Конзистентност на сметководствените политики*

8. Ревизорот треба да прибави соодветни достатни ревизорски докази во врска со тоа дали сметководствените политики кои се рефлектираат во почетните салда се конзистентно применети во финансиските извештаи за тековниот период и дали промените на сметководствените политики се соодветно и правилно евидентирани и соодветно обелоденети, во согласност со применливата рамка за финансиско известување.

*Релевантни информации во ревизорскиот извештај на претходниот ревизор*

9. Доколку финансиските извештаи од претходниот период биле ревидирани од претходен ревизор и имало модификација на мислењето, ревизорот треба да го оцени ефектот на прашањето кое довело до модификација при проценката на ризикот од материјално погрешно прикажување во финансиските извештаи од тековниот период, , во согласност со МСР 315.[4]

**Ревизорски заклучоци и известување**

*Почетни салда*

10. Доколку ревизорот не е во состојба да прибави достатни соодветни ревизорски докази во врска со почетните салда, ревизорот треба да изрази мислење со резерва или воздржување од мислење на финансиските извештаи, како што е соодветно, во согласност со МСР 705.[5] (Точка. А8)
11. Доколку почетните салда содржат погрешни прикажувања коишто можат материјално да влијаат врз финансиските извештаи за тековниот период, и доколку ефектот на погрешните прикажувања не е правилно евидентиран и соодветно презентиран и обелоденет, ревизорот треба да изрази мислење со резерва или неповолно мислење, како што е соодветно, во согласност со МСР 705.

*Конзистентост на сметководствените политики*

12. Доколку ревизорот заклучи дека:

3 МСР 450, "Оценка на Погрешни прикажувања Идентификувани во Текот на Ревизијата," точки 8 и 12.

4 МСР 315, "Разбирање за ентитетот и неговото опкружување и проценка на ризиците од материјално погрешно прикажување."

5 МСР 705, "Модификација на ревизорското мислење во извештајот на независниот ревизор."

(1) Доколку сметководствените политики за тековниот период не се применувани конзистентно во однос на почетните салда во согласност со применливата рамка за финансиско известување.или

(2) Доколку промената во сметководствените политики не е правилно евидентирана и соодветно презентирана и обелоденета во согласност со применливата рамка за финансиско известување,

ревизорот ќе изрази мислење со резерва или негативно мислење во согласност со МСР 705.

*Модификација на мислењето на ревизорскиот извештај на претходниот ревизор*

13. Доколку ревизорското мислење во врска со финансиските извештаи од претходниот период вклучувало модификација на ревизорското мислење, и доколку модификацијата на ревизорското мислење во однос на финансиските извештаи за претходниот период останува релевантна и материјална за финансиските извештаи за тековниот период, ревизорот треба на соодветен начин да го модифицира тековниот ревизорски извештај во согласност со МСР 705 и МСР 710. (Точка. А9)

***

## Примена и други објаснувачки материјали

### Ревизорски постапки

*Специфичности кои треба да се земат предвид кај ентитети во јавен сектор (Точка. 6)*

A1. Во јавниот сектор, може да постојат правни или регулативни ограничување во врска со информациите кои тековниот ревизор може да ги добие од претходниот ревизор. На пример, доколку ентитетот во јавниот сектор кој бил претходно ревидиран од законски поставен ревизор (на пример, "(Главен Ревизор)",или друго соодветно квалификувано лице назначено од страна на "(Главен Ревизор)" е приватизиран, пристапот до работните документи и други информации кои законски поставениот ревизор може да ги даде на ново назначениот ревизор кој е во приватниот сектор, може да биде ограничен од страна на закони за приватност и тајност. Во ситуации каде ваквите комуникации се ограничени, ревизорските докази треба да бидат прибавени преку други начини и доколку не можат да се прибават достатни и соодветни ревизорски докази, треба да се разгледа ефектот врз ревизорското мислење.

A2. Доколку законски поставениот ревизор ја додели ревизијата на ентитет во јавен сектор на ревизорска фирма од приватен сектор, и доколку законски назначениот ревизор назначи друга ревизорска фирма од таа што ги ревидирала финансиските извештаи на ентитетот од јавниот сектор во претходниот период, ова вообичаено не се смета како промена на ревизорите за законскиот назначен ревизор, Меѓутоа, во зависност од природата на договорот за користење на надворешни услуги, ревизорскиот ангажман може да се третира како првичен ревизорски ангажман од перспектива на ревизор од приватниот сектор во исполнување на неговите одговорности и согласно тоа овој МСР е применлив.

*Почетни салда* (Точка. 6(в))

A3. Природата и обемот на ревизорските постапки неопходни за да се прибави достатен соодветен ревизорски доказ во врска со почетните салда, зависи од прашања како:

- Сметководствените политики кои ги следи ентитетот.
- Природата на сметките, класите на трансакциите и обелоденувањата и ризикот од материјално погрешно прикажување во финансиските извештаи за тековниот период.
- Материјалноста на почетните салда во однос на финансиските извештаи за тековниот период.
- Дали финансиските извештаи од претходните периоди се ревидирани и, дали ревизорското мислење на претходниот ревизор било модифицирано.

A4. Кога финансиските извештаи за претходниот период биле ревидирани од страна на претходен ревизор, тековниот ревизор може да биде во состојба да прибави достатни соодветни ревизорски докази во врска со почетните салда по пат на проверка на работните документи на претходниот ревизор. Дали ваквата проверка ќе даде достатни соодветни ревизорски докази ќе зависи од професионалната компетентност и независноста на претходниот ревизор.

A5. Релевантни етички и професионални барања ја водат комуникацијата на тековниот ревизор со претходниот ревизор.

A6. Извесни ревизорски докази за тековните средства и обврски можат вообичаено да се прибават како дел од ревизорските постапки за тековниот период. На пример, наплатата (плаќањето) на почетните побарувања од купувачите (обврски кон добавувачите) во текот на тековниот период обезбедува извесни ревизорски докази за нивното постоење, права и обврски, комплетност и вреднување на почетокот на периодот. Меѓутоа, во случајот со залихите, тековните ревизорски постапки спроведени на заклучните салда на залихите обезбедуваат недоволен ревизорски доказ во врска со расположливите залихи на почетокот на периодот. Затоа, може да биде потребно извршување на дополнителни ревизорски постапки, и една или повеќе од следните дополнителни постапки за да се добијат достатни соодветни ревизорски докази:

- Набљудувањето на тековниот попис на залихите и негово усогласување наназад со почетните количества на залихите.
- Извршување на ревизорски постапки за вреднување на почетните ставки на залихи.
- Извршување на ревизорски постапки за бруто добивката и временскиот пресек.

A7. За нетековните средства и обврски, како што се недвижностите, постројките и опремата, вложувањата и долгорочниот долг, одредени ревизорски докази можат да бидат прибавени преку испитување на евиденцијата или други информации на кои се засновани почетните салда. Во извесни случаи, ревизорот може да биде во состојба да прибави одредени ревизорски докази преку добивање на конфирмација за почетните салда од трети страна, како на пример за долгорочниот долг и вложувањата. Во други случаи, ревизорот може да треба да спроведе дополнителни ревизорски постапки.

**Ревизорски заклучоци и известување**

*Почетни салда* (Точка. 10)

A8. МСР 705 воспоставува барања и дава упатства за околности кои може да резултираат со модификација на ревизорското мислење за финансиските извештаи, видот на мислење кое е соодветно во околностите, и содржината на ревизорскиот извештај кога ревизорското мислење е модифицирано. Неможноста на ревизорот да прибави достатни соодветни ревизорски докази во врска со почетните салда може да резултира во една од следните модификации на мислењето во ревизорскиот извештај:

(1) Мислење со резерва или воздржување од мислење, во зависност што е соодветно во дадените околности.

(2) Онаму каде е релевантно, освен доколку не е забрането со закон или регулатива, мислење со резерва или воздржување од мислење, во зависност кое е посоодветно, во врска со резултатите од работењето и паричните текови и немодифицирано во врска со финансиската состојба.

Прилозите вклучуваат илустрации на ревизорски извештаи.

*Модификација на мислењето на ревизорскиот извештај на претходниот ревизор* (Точка. 13)

A9. Во одредени ситуации, модификација на ревизорското мислење на претходниот ревизор може да не е релевантна и материјална за мислењето на тековните финансиски извештаи. Ова може да е случај, на пример, кога имало ограничување на делокругот во претходниот период, меѓутоа прашањето кое довело до ограничување на делокругот е разрешено во тековниот период.

**Прилог**
(Точка. А8)

**Илустрации на ревизорски извештаи со модифицирани мислења**

**Илустрација 1:**

**Околностите опишани во точка А8(а) го вклучуваат следното:**

- **Ревизорот не го набљудувал пописот на залихите на почетокот на тековниот период и не бил во можност да прибави достатен соодветен ревизорски доказ во врска со почетните салда на залихите.**
- **Можните ефекти на неможноста да прибави достатен соодветен ревизорски доказ се материјални, но не распростанети на резултатите од работењето и парични текови на претпријатието**[6]
- **Финансиската состојба на крајот на годината е објективно презентирана.**
- **Во оваа конкретна јурисдикција, законите и регулативата забрануваат ревизорот да даде мислење со резерва во врска со резултатите од работењето и паричните текови и немодифицирано во врска со финансиската состојба.**

**ИЗВЕШТАЈ НА НЕЗАВИСНИОТ РЕВИЗОР**

**[Соодветен примател]**

**Извештај за финансиските извештаи** [7]

Ние извршивме ревизија на приложените финансиски извештаи на компанијата АБВ, кои се состојат од биланс на состојба на 31 декември 20X1 година, и поврзаниот биланс на успех, извештај за промените во главнината и извештај за парични текови за годината која што завршува тогаш, како и преглед на значајни сметководствени политики и други објаснувачки белешки.

*Одговорност на раководството*[8] *за финансиските извештаи*

Раководството е одговорно за подготвувањето и објективното презентирање на овие финансиски извештаи во согласност со Меѓународните стандарди за финансиско известување,[9] и интерна контрола која што е релевантна за подготвувањето и објективното презентирање на финансиски извештаи кои што се ослободени од материјално погрешно прикажување, без разлика дали е резултат на измама или грешка.

*Одговорност на ревизорот*

Наша одговорност е да изразиме мислење за овие финансиски извештаи врз основа на нашата ревизија. Ние ја спроведовме нашата ревизија во согласност со Меѓународните стандарди за ревизија. Тие стандарди бараат да ги почитуваме етичките барања и да ја планираме и извршиме ревизијата за да добиеме разумно уверување за тоа дали финансиските извештаи се ослободени од материјално погрешно прикажување.
Ревизијата вклучува извршување на постапки за прибавување на ревизорски докази за износите и обелоденувањата во финансиските извештаи. Избраните постапки зависат од расудувањето на ревизорот, вклучувајќи ја и проценката на ризиците од материјално погрешно прикажување на финансиските извештаи, без разлика дали е резултат на измама или грешка. Кога ги прави тие проценки на ризикот, ревизорот ја разгледува

6 Доколку можниот ефект, согласно расудувањето на ревизорот е толку материјален и распространет за резултатите од работењето и паричните текови на претпријатието, што ревизорот мора да се воздржи од мислење во врска со резултатите од работењето и паричните текови на претпријатието.

7 Поднасловот "Извештај за финансиските извештаи" е непотребен во околности кога вториот поднаслов "Извештај за други правни и регулативни барања" е неприменлив.

8 Или друг термин кој е соодветен во контекст на правната рамка во соодветна јурисдикција.

9 *Онаму каде одговорноста* на раководството е да подготви финансиски извештаи кои даваат вистинска и објективна слика ова може да гласи: "Раководството е одговорно за подготвувањето и објективното презентирање на овие финансиски извештаи во согласност со Меѓународните стандарди за финансиско известување, и оваа одговорност ..."

интерната контрола релевантна за подготвувањето и објективното презентирање[10] на финансиските извештаи на ентитетот за да обликува ревизорски постапки кои што се соодветни во околностите, но не за целта на изразување на мислење за ефективноста на интерната контрола на ентитетот[11]. Ревизијата исто така вклучува и оценка на соодветноста на користените сметководствени политики и на разумноста на сметководствените проценки направени од страна на раководството, како и оценка на севкупното презентирање на финансиските извештаи.
Ние веруваме дека ревизорските докази коишто ги имаме прибавено се достатни и соодветни за да обезбедат основа за нашето мислење со резерва.

*Основа за мислење со резерва*

Ние бевме назначени за ревизори на компанијата на 30 јуни 20X1 година и не бевме во можност да го набљудуваме физичкиот попис на залихите на почетокот на годината. Ние не бевме во состојба да се увериме во однос на количествата на залихата на 31 декември 20x0 година преку спроведување на други ревизорски постапки. Бидејќи почетните залихи влијаат на резултатите од работењето и паричните текови, ние не бевме во состојба на утврдиме дали би биле потребни корекции во однос на искажаната добивка во билансот на успех и нето паричните средства од оперативните активности прикажани во извештајот за паричните текови.

10 Во случај на фуснота 9, ова може да гласи: "Кога ги прави тие проценки, ревизорот ја разгледува интерната контрола која што е релевантна за подготвувањето и објективното *презентирање на финансиските извештаи на ентитетот за да обликува ревизорски постапки кои што ќе бидат соодветни во околностите, но не за целта на изразување на мислење за ефективноста на интерната контрола на ентитетот."*

11 Во околности кога ревизорот, исто така има одговорност да изрази мислење на ефикасноста на интерните контроли во врска со ревизијата на финансиските извештаи, оваа реченица би гласела на овој начин: Кога ги прави проценките на ризикот, ревизорот ја разгледува интерната контрола која што е релевантна за подготвувањето и објективното презентирање на финансиските извештаи на ентитетот за да обликува ревизорски постапки кои што ќе бидат соодветни во околностите. " Во случај на фуснота 9, ова може да гласи: "Кога ги прави тие проценки, ревизорот ја разгледува интерната контрола која што е релевантна за подготвувањето и објективното презентирање на финансиските извештаи на ентитетот за да обликува ревизорски постапки кои што ќе бидат соодветни во околностите"

ПРВИЧНИ РЕВИЗОРСКИ АНГАЖМАНИ – ПОЧЕТНИ САЛДА

*Мислење со резерва*

Според наше мислење, освен за можните ефекти од прашањето наведено во пасусот мислење со резерва, финансиските извештаи ја претставуваат објективно, во сите материјални аспекти (или „ја презентираат реално и објективно “) финансиската состојба на претпријатието АБВ на 31 декември 20Х1 година, како и резултатите од работењето и неговите парични текови за годината која што завршува тогаш во согласност со Меѓународните стандарди за финансиско известување.

*Други прашања*

Финансиските извештаи на компанијата АБВ за годината што завршува на 31 декември 20Х0 година, беа ревидирани од друг ревизор кој издаде мислење без резерва на тие финансиски извештаи заклучно со март 31 20Х1 година.

**Извештај за други правни и регулативни барања**

[Формата и содржината на овој дел на ревизорскиот извештај ќе се разликува во зависност од природата на другите одговорности за известување на ревизорот.]

[Потпис на ревизорот]

[Датум на ревизорскиот извештај]

[Адреса на ревизорот]

ПРВИЧНИ РЕВИЗОРСКИ АНГАЖМАНИ – ПОЧЕТНИ САЛДА

**Илустрација 2:**

**Околностите опишани во точка А8(б) го вклучуваат следното:**

- **Ревизорот не го набљудувал пописот на залихите на почетокот на тековниот период и не бил во можност да прибави достатен соодветен ревизорски доказ во врска со почетните салда на залихите.**
- **Можните ефекти на неможноста да прибави достатен соодветен ревизорски доказ се материјални, но не распростанети на резултатите од работењето и парични текови на претпријатието.[12]**
- **Финансиската состојба на крајот на годината е објективно презентирана.**
- **Соодветно во овие околности е мислење кое е квалификувано во врска со резултатите од работењето и паричните текови и немодифицирано во врска со финансиската состојба.**

**ИЗВЕШТАЈ НА НЕЗАВИСНИОТ РЕВИЗОР**

**[Соодветен примател]**

**Извештај за финансиските извештаи[13]**

Ние извршивме ревизија на приложените финансиски извештаи на компанијата АБВ, кои го вклучуваат билансот на состојба заклучно со 31 декември 20X1 година, како и билансот на успех, извештајот за промени во главнината и извештајот за парични текови за годината која што завршува тогаш и прегледот на значајните сметководствени политики и други објаснувачки белешки.

*Одговорност на раководството[14] за финансиските извештаи*

Раководството е одговорно за подготвувањето и објективното презентирање на овие финансиски извештаи во согласност со Меѓународните стандарди за финансиско известување,[15] и интерна контрола којашто е релевантна за подготвувањето и објективното презентирање на финансиски извештаи коишто се ослободени од материјално погрешно прикажување, без разлика дали е резултат на измама или грешка.

*Одговорност на ревизорот*

Наша одговорност е да изразиме мислење за овие финансиски извештаи врз основа на нашата ревизија. Ние ја спроведовме нашата ревизија во согласност со Меѓународните стандарди за ревизија. Тие стандарди бараат да ги почитуваме етичките барања и да ја планираме и извршиме ревизијата за да добиеме разумно уверување за тоа дали финансиските извештаи се ослободени од материјално погрешно прикажување.
Ревизијата вклучува извршување на постапки за прибавување на ревизорски докази за износите и обелоденувањата во финансиските извештаи. Избраните постапки зависат од расудувањето на ревизорот, вклучувајќи ја и проценката на ризиците од материјално погрешно прикажување на финансиските извештаи, без разлика дали е резултат на измама или грешка. Кога ги прави тие проценки на ризикот, ревизорот ја разгледува интерната контрола релевантна за подготвувањето и објективното презентирање[16] на финансиските извештаи на ентитетот за да обликува ревизорски постапки кои што се

12 Доколку можниот ефект, согласно расудувањето на ревисорот е толку материјален и распространет за резултатите од работењето и паричните текови на претпријатието, што ревизорот мора да се воздржи од мислење во врска со резултатите од работењето и паричните текови на претпријатието.

13 *Поднасловот "Извештај за финансиските извештаи" е непотребен во околности кога вториот поднаслов "Извештај за други правни и регулативни барања" е неприменлив.*

14 или друг термин кој е соодветен во контекст на правната рамка во соодветна јурисдикција.

15 Онаму каде одговорноста на раководството е да подготви финансиски извештаи кои даваат вистинска и објективна слика ова може да гласи: "Раководството е одговорно за подготвувањето и објективното презентирање на овие финансиски извештаи во согласност со Меѓународните стандарди за финансиско известување, и оваа одговорност ..."

16 *Во случај на фуснота 15, ова може да гласи: "Кога ги прави тие проценки, ревизорот ја разгледува интерната контрола којашто е релевантна за подготвувањето и објективното презентирање на финансиските извештаи на ентитетот за да обликува ревизорски постапки коишто ќе бидат соодветни во околностите, но не за целта на изразување на мислење за ефективноста на интерната контрола на ентитетот."*

соодветни во околностите, но не за целта на изразување на мислење за ефективноста на интерната контрола на ентитетот[17]. Ревизијата исто така вклучува и оценка на соодветноста на користените сметководствени политики и на разумноста на сметководствените проценки направени од страна на раководството, како и оценка на севкупното презентирање на финансиските извештаи.
Ние веруваме дека ревизорските докази кои што ги имаме прибавено се достатни и соодветни за да обезбедат основа за нашето ревизорско мислење без резерва за финансиската состојба и нашето квалификувано ревизорско мислење за резултатите од работењето и паричните текови.

*Основа за мислење со резерва на резултатите од работењето и паричните текови*

Ние бевме назначени за ревизори на претпријатието на 30 јуни 20X1 година и не бевме во можност да го набљудуваме физичкиот попис на залихите на почетокот на годината. Ние не бевме во состојба да се увериме во однос на количествата на залихата на 31 декември 20x0 година со користење на други ревизорски постапки. Бидејќи почетните залихи влијаат на резултатите од работењето и паричните текови, ние не бевме во состојба на утврдиме дали би биле потребни корекции во однос на искажаната добивка за годината во Билансот на успех и нето паричните средства од оперативните активности исажани во изјавата за паричните текови.

17 Во околности кога ревизорот, исто така има одговорност да изрази *мислење на ефикасноста на интерните контроли* во врска со ревизијата на финансиските извештаи , оваа реченица би гласела на овој начин: Кога ги прави тие проценки, ревизорот ја разгледува интерната контрола којашто е релевантна за подготвувањето и објективното презентирање на финансиските извештаи на ентитетот за да обликува ревизорски постапки коишто ќе бидат соодветни во околностите." Во случај на фуснота 15, ова може да гласи: "Кога ги прави тие проценки, ревизорот ја разгледува интерната контрола којашто е релевантна за подготвувањето и објективното презентирање на финансиските извештаи на ентитетот за да обликува ревизорски постапки коишто ќе бидат соодветни во околностите"

ПРВИЧНИ РЕВИЗОРСКИ АНГАЖМАНИ – ПОЧЕТНИ САЛДА

*Мислење со резерва на резултатите од работењето и паричните текови*

Според наше мислење, освен за можните ефекти од прашањето наведено во пасусот мислење со резерва, Билансот на успех и Извештајот за Пларични текови ги прикажуваат објективно, во сите материјални аспекти (или „ги прикажуваат реално и објективно ") резултатите од работењето и паричните текови на компанијата АБВ за годината која што завршува на 31 декември 20x1 година во согласност со Меѓународните стандарди за финансиско известување.

*Мислење за финансиската состојба*

Според наше мислење, Билансот на состојба ја претставува објективно, во сите материјални аспекти (или „ја презентира реално и објективно") финансиската состојба на претпријатието АБВ на 31 декември 20Х1 година во согласност со Меѓународните стандарди за финансиско известување.

*Други прашања*

Финансиските извештаи на компанијата АБВ за годината што завршува на 31 декември 20x0 година, беа ревидирани од друг ревизор кој издаде мислење без резерва на тие финансиски извештаи на 31 март 20Х1 година.

**Извештаи за други правни и регулативни барања**

[Формата и содржината на овој дел на ревизорскиот извештај ќе се разликува во зависност од природата на другите одговорности за известување на ревизорот.]

[Потпис на ревизорот]

[Датум на ревизорскиот извештај]

[Адреса на ревизорот]

АНАЛИТИЧКИ ПОСТАПКИ

# МЕЃУНАРОДЕН СТАНДАРД ЗА РЕВИЗИЈА 520
# АНАЛИТИЧКИ ПОСТАПКИ

(Стапува во сила за ревизиите на финансиските извештаи за периодите кои почнуваат на или по 15 декември 2009 година)

## СОДРЖИНА


| | Точка |
|---|---|
| **Вовед** | |
| Делокруг на овој МСР | 1 |
| Датум на стапување на сила | 2 |
| **Цели** | 3 |
| **Дефиниција** | 4 |
| **Барања** | |
| Суштински аналитички постапки | 5 |
| Аналитички постапки кои помагаат при формирањето на сеопфатен заклучок | 6 |
| Испитување на резултатите од аналитичките постапки | 7 |
| **Примена и други објаснувачки материјали** | |
| Дефиниција на аналитичките постапки | A1-A3 |
| Суштински аналитички постапки | A4-A16 |
| Аналитички постапки кои помагаат при формирањето на сеопфатен заклучок | A17-A19 |
| Испитување на резултатите од аналитичките постапки | A20-A21 |


Меѓународниот стандард за ревизија (МСР) 520 " Аналитички постапки" треба да се чита во контекст на МСР 200, "Општи цели на независниот ревизор и извршување на ревизијата согласно со Меѓународните стандарди за ревизија."

АНАЛИТИЧКИ ПОСТАПКИ

## Вовед

### Делокруг на овој МСР

1. Овој Меѓународен стандард за ревизија (МСР) се занимава со користењето на аналитичките постапки од страна на ревизорот како суштински постапки ("суштински аналитички постапки"). Исто така, се занимава со одговорноста на ревизорот да применува аналитички постапки кон крајот на ревизијата, кои му помагаат на ревизорот да формира сеопшт заклучок за финансиските извештаи. МСР 315[1] се занимава со користењето на аналитичките постапки како постапки за проценка на ризикот. МСР 330 ги вклучува барањата и упатствата кои се однесуваат на природата, навременоста и опсегот на ревизорските постапки како одговор на проценетите ризици. овие ревизорски постапки можат да вклучат суштински аналитички постапки.[2]

### Дата на стапување во сила

2. Стапува на сила за ревизиите на финансиските извештаи за периодите кои започнуваат на или по 15 декември 2009 година.

## Цели

3. Целите на ревизорот се:
   (1) Да обезбеди релевантни и веродостојни ревизорски докази при користењето на суштинските аналитички постапки.

   (2) Да дизајнира и извршува аналитички постапки кон крајот на ревизијата кои му помагаат на ревизорот да формира сеопшт заклучок за тоа дали финансиските извештаи се конзистентни со ревизорското разбирање на ентитетот.

## Дефиниција

4. За целите на МСР, "аналитички постапки" значи оценка на финансиските информации направени преку анализа на можните односи помеѓу финансиските и нефинансиските податоци. Исто така, аналитичките постапки вклучуваат испитување на идентификуваните флуктуации или односи, кои се неконзистентни со останатите релевантни информации или отстапуваат од очекуваните вредности за значаен износ. (точка А1-А3).

## Барања

### Суштински аналитички постапки

5. Кога се дизајнираат и се извршуваат суштинските аналитички постапки, самостојно или во комбинација со тестовите на детали, како суштински постапки во согласност на МСР 330[3], ревизорот треба: (точка А4-А5)
   (1) Да ја утврди соодветноста на одредените суштински аналитички постапки за дадените тврдења, земајќи ги предвид оценетите ризици од материјално погрешно прикажување и тестовите на детали, доколку ги има, за тие тврдења. ( точка А6-А11)

---

1 МСР 315, "Идентификување и проценка на ризиците од материјално погрешно прикажување преку разбирање на ентитетот и неговото опкружување", точка 6 (б).

2 МСР 330, "Одговори на ревизорот на проценетите ризици," точка 6 и 18.

3 МСР 330, точка 18.

АНАЛИТИЧКИ ПОСТАПКИ

(2) Да ја оцени веродостојноста на податоците од кои се произведени ревизорските очекувања за евидентираните износи и коефициенти, земајќи ги предвид изворот, споредливоста, природата и релевантноста на достапните информации како и контролите врз подготовката. ( точка А12-А14)

(3) Да развие очекување од евидентираните износи или коефициенти и да оцени дали очекувањето е достатно прецизно за да идентификува погрешно прикажување, кое самото или кумулативно со другите погрешни прикажувања, може да доведе финансиските извештаи да бидат материјално погрешно прикажани. (точка А15)

(4) Да го утврди износот на било која разлика помеѓу евидентираните вредности и очекуваните вредности, кој е прифатлив без понатамошно истражување согласно барањето во точка 7. (точка А16)

**Аналитички постапки при формирањето на сеопштиот заклучок**

6. Ревизорот ќе дизајнира и извршува аналитички постапки кон крајот на ревизијата кои му помагаат на ревизорот во формирањето на сеопшт заклучок за тоа дали финансиските извештаи се конзистентни со ревизорското разбирање на ентитетот. (точка А17-А19)

**Испитување на резултатите од аналитички постапки**

7. Доколку аналитичките постапки, кои се извршени во согласност со овој МСР, идентификуваат флуктуации или односи кои не се конзистентни со останатите релевантни информации или се разликуваат од очекуваните вредности за значаен износ, ревизорот треба да ги истражи разликите со:

(1) Распрашување на раководството и обезбедување на соодветен ревизорски доказ релевантен на одговорот на раководството.

(2) Да изврши останати ревизорски постапки соодветни на околностите. (точка А20-А21)

АНАЛИТИЧКИ ПОСТАПКИ

## Примена и други објаснувачки материјали

**Дефиниција на аналитички постапки (точка 4)**

A1. Аналитичките постапки вклучуваат разгледување на споредбите на финансиските информации на ентитетот, на пример со:

- Споредливите информации од претходните периоди.
  - Очекуваните резултати на ентитетот, како што се буџетите или прогнозите, или очекувањата на ревизорот, како што е проценката на амортизацијата.
  - Слични информации од дејноста, како што е споредбата на коефициентот за соодносот на приходите од продажбите во однос на побарувањата од купувачи на ентитетот, со просеците во дејноста или споредба со други ентитети со споредлива големина во истата дејност.

A2. Исто така, аналитичките постапки вклучуваат и разгледување на односите, на пример:

- Помеѓу елементите од финансиските информации за кои се очекува да следат предвидлив терк заснован на искуството на ентитетот, како што се процентите на бруто добивка.
- Помеѓу финансиските информации и релевантните нефинансиски информации, како што се трошоците за плата спрема бројот на вработени.

A3. При извршувањето на аналитичките постапки можат да се користат различни методи. Овие методи се протегаат од извршување на едноставни споредби до извршување на сложени анализи со користење на напредни статистички техники. Аналитичките постапки можат да се применат на консолидираните финансиски извештаи, на компонентите и поединечните елементи на информацијата.

***Суштински аналитички постапки (точка 5)***

A4. Суштински постапки на ревизорот на ниво на тврдење можат да бидат тестови на детали, суштински аналитички постапки или комбинација на двете. Одлуката за тоа кои ревизорски постапки да се користат, вклучително на тоа и дали да се користат суштинските аналитички постапки, се базираат на професионалното расудување на ревизорот за очекуваната ефективност и ефикасност на расположливите ревизорски постапки заради намалувањето на ревизорскиот ризик на ниво на тврдење, на едно прифатливо ниско ниво.

A5. Ревизорот може да се распраша кај раководството за расположливоста и веродостојноста на информацијата која е потребна за да се применат суштинските аналитички постапки и резултатите од ваквите аналитички постапки извршени од ентитетот. Може да биде ефикасно да се користат аналитички податоци подготвени од раководството, под услов ревизорот да е задоволен дека ваквите податоци се правилно подготвени.

*Соодветност на конкретни аналитички постапки за дадени тврдења*

*(точка 5(а))*

A6. Суштинските аналитички постапки се генерално повеќе применливи кај голем број на трансакции кои имаат тенденција да бидат предвидливи со тек на времето. Примената на планираните аналитички постапки, во отсуство на познати услови за спротивното, е заснована на очекувањето дека постојат односи помеѓу податоците и дека тие продолжуваат да постојат. Но, соодветноста на одредена аналитичка постапка ќе зависи од проценката на ревизорот од тоа колку ќе биде ефикасна истата во откривањето на погрешното прикажување кое поединечно

или кумулативно со останатите погрешни прикажувања, може да доведе финансиските извештаи да бидат материјално погрешно прикажани.

A7. Во некои случаи, дури и несофистицирани модели на предвидување можат да бидат ефикасни како аналитички постапки. На пример, таму каде ентитетот има познат број на вработени со фиксна стапка на плата низ пресметковниот период, можно е ревизорот да го користи овој податок за да ги процени, со висока стапка на сигурност, вкупните трошоци за плата за периодот и со тоа да обезбеди ревизорски доказ за значајна ставка во финансиските извештаи и да ја намали потребата од извршување на тестови на детали за платниот список. Користењето на широко признаените коефициенти на обрт (како на пример маргиналните профитни стапки за малопродажните ентитети) можат често да се користат во суштинските аналитички постапки за да обезбедат доказ за да ја подржат веродостојноста на евидентираните износи.

A8. Различните типови на аналитички постапки обезбедуваат различно ниво на уверување. Аналитичките постапки кои вклучуваат, на пример, предвидување на вкупниот приход од кирии на зграда поделена на станови, земајќи ги предвид износот на кирија, бројот на станови и стапката на слободните станови за издавање, можат да обезбедат убедлив доказ и може да ја елиминираат потребата од потврдување со користење на тестови на детали, под услов елементите да се соодветно потврдени. Спротивно, пресметката и споредбата на маргиналните стапки на вкупен приход како средство за потврдување на бројките на приход може да обезбедат помалку убедлив доказ, но можат да обезбедат корисна поткрепа ако се користат во комбинација со други ревизорски постапки.

A9. Определувањето на соодветноста на одредената суштинска аналитичка постапка е под влијание на природата на тврдењето и проценката на ревизорот на ризикот од материјално погрешно прикажување. На пример, ако контролите врз процесирањето на нарачките за продажба се слаби, ревизорот за поверодостојни може да ги смета тестовите за детали, отколку суштинските аналитички постапки за тврдењата, а кои се однесуваат на побарувањата.

A10. Одредени суштински аналитички постапки можат да се сметаат за погодни кога тестовите на детали се извршуваат на истото тврдење. На пример, при обезбедувањето на ревизорски доказ во врска со вреднување на салдата на побарувањата од купувачи, ревизорот може да примени аналитички постапки на старосната структура на сметките на купувачите како дополнување на тестовите на детали на последователните парични примања заради одредување на наплативоста на побарувањата од купувачи.

Разгледувања кои се однесуваат на јавниот сектор

A11. Односите помеѓу поединечните ставки во финансиските извештаи кои традиционално се разгледуваат во ревизијата на деловните ентитети, не можат секогаш да бидат релевантни при ревизијата на државните или останатите неделовни ентитети. на пример, во многу ентитети од јавниот сектор може да постои мала директна врска помеѓу приходите и расходите. Покрај тоа, бидејќи расходот за стекнување на средства може да не биде капитализиран, може да не постои врска помеѓу расходите на пример, на залихите и основните средства и износот на тие средства кој е евидентиран во финансиските извештаи. Исто така, податоци од дејноста или статистика за дејноста за споредбени цели може да не биде достапна за јавниот сектор. Меѓутоа, можат да бидат релевантни други односи, на пример, варирањата кај трошокот по километар при изградба на пат или бројот на возила кои се набавени споредено со бројот на повлечени возила.

*Веродостојноста на податоците* (точка 5 (б))

## АНАЛИТИЧКИ ПОСТАПКИ

A12. На веродостојноста на податоците влијае нивниот извор и природа и зависи од околностите во кои тие се добиени. Соодветно, кога се утврдува кои податоци се веродостојни за целите на суштинските аналитички постапки, релевантни се:

(1) Изворот на расположливите информации. На пример, информацијата може да биде поверодостојна доколку е добиена од независни извори надвор од ентитетот. [4]

(2) Споредливоста на расположливите информации. На пример, можеби општите податоци за дејноста ќе треба да бидат дополнети за да може да бидат споредливи со оние на ентитетот кој произведува и продава специјализирани производи.

(3) Природата и релевантноста на расположливите информации. На пример, дали буџетите биле воспоставени како резултати кои треба да се очекуваат, наместо како цели кои треба да се достигнат.

(4) Контролите врз подготовката на информацијата кои се дизајнирани да ја обезбедат нивната комплетност, точност и веродостојност. На пример, контролите врз подготовката, проверката и одржување на буџетите.

A13. Ревизорот може да го разгледува тестирањето на оперативната ефикасност на контролите, доколку ги има, врз подготвувањето на информацијата од страна на ентитетот која што ја користи ревизорот во извршувањето на суштинските аналитички постапки како одговор на проценетите ризици. Кога таквите контроли се ефикасни, ревизорот генерално има поголема доверба во веродостојноста на информацијата и оттука и во резултатите од аналитичките постапки. Оперативната ефективност на контролите врз нефинансиските информации често пати може да се тестира во контекст со другите тестови на контроли. На пример, при воспоставување на контроли врз обработката на продажните фактури, ентитетот може да вклучи и контроли врз евиденцијата на продажбите во единици. Во овие околности, ревизорот може да ја тестира оперативната ефективност на контролите врз евидентирањето на продажбите во единици, во контекст со тестовите на оперативна ефективност на контролите врз евидентирањето на продажните фактури. Алтернативно, ревизорот може да разгледува дали информацијата била подложена на ревизорско тестирање. При утврдување на ревизорските постапки кои треба да се применат на информациите кои ќе бидат користени за суштински аналитички контроли, барањата и упатствата за истите се утврдени во МСР 500.[5]

A14. Прашањата кои се објаснети во точките А12(а)-А12(г) се релевантни без оглед на тоа дали ревизорот ги извршува суштинските аналитички постапки на крајот на периодот на финансиските извештаи на ентитетот, или на меѓупериодски датум и планира да изврши суштински аналитички постапки за периодот кој преостанува. За суштинските постапки кои се извршени на меѓупериодски датум, барањата и упатствата за истите се утврдени во МСР 330.[6]

*Оценување дали очекувањето е доволно прецизно (*точка 5(в))

A15. Прашањата кои се однесуваат на проценката на ревизорот за тоа дали очекувањето може да се развие доволно прецизно за да го идентификува погрешното прикажување, кое кога е собрано со другите погрешни прикажувања, може да доведе до тоа финансиските извештаи материјално погрешно да се прикажат, вклучуваат:

- Точноста со која можат да се предвидат очекуваните резултати од суштинските аналитички постапки. На пример, ревизорот може да очекува

4 МСР 500, "Ревизорски докази"точка А31.

5 МСР 500, точка 10.

6 МСР 330, точка 22-23.

АНАЛИТИЧКИ ПОСТАПКИ

поголема конзистентност при споредувањето на маржите на бруто добивка од еден период до друг, отколку во споредување на дискреционите расходи, како што се истражување или рекламирање.

- Степенот до којшто информациите можат да се расчленат. На пример, суштинските аналитички постапки може да бидат поефективни кога се применуваат на финансиски информации за поединечни делови на работењето или на финансиски извештаи на компонентите на разноличен ентитет, отколку кога се применуваат на финансиските извештаи на ентитетот како целина.
- Расположливоста на информацијата, финансиска и нефинансиска. На пример, ревизорот може да разгледува дали финансиските информации, како што се буџетите или прогнозите и нефинансиските информации, како што се бројот на произведени и продадени единици, се расположливи за дизајнирање на суштински аналитички постапки. Доколку информацијата е достапна, ревизорот може исто така да ја разгледува и веродостојноста на информацијата како што е дискутирано во точките А12-А13 погоре.

*Прифатлив износ на разликата помеѓу евидентираните износи и очекуваните вредности* (точка 5(г))

А16. Одредувањето на прифатливиот износ на разлика од очекувањата од страна на ревизорот, кој може да биде прифатен без понатамошно испитување зависи од материјалноста[7] и конзистентноста со посакуваното ниво на уверување, земајќи ја предвид можноста дека погрешното прикажување, поединечно или кога е собрано со други погрешни прикажувања, може да доведе финансиските извештаи да бидат материјално погрешно прикажани. МСР 330 поставува барање од ревизорот, колку што е повисока неговата проценка на ризикот толку поубедлив ревизорски доказ треба да биде обезбеден од ревизорот.[8] Соодветно, како што расте проценетиот ризик, се намалува износот на разликите кои се сметаа за прифатливи без да бидат испитани, за да се постигне посакуваното ниво на уверлив доказ.[9]

**Аналитички постапки кои помагаат при формирањето на сеопштиот заклучок** ( точка 6)

А17. Заклучоците кои се извлечени од резултатите на аналитичките постапки дизајнирани и извршени во согласност со точка 6, се наменети да ги поткрепат заклучоците кои се формирани за време на ревизијата на поединечните компоненти или елементи од финансиските извештаи. Ова му помага на ревизорот да извлече прифатливи заклучоци на кои ќе го заснова ревизорското мислење.

А18. Резултатите од ваквите аналитички постапки можат да идентификуваат претходно непризнаен ризик за материјално погрешно прикажување. Во вакви околности, МСР 315 бара ревизорот да ја преиспита ревизорската проценка на ризикот за материјално погрешно прикажување и соодветно да ги модифицира понатамошните планирани ревизорски постапки.[10]

А19. Аналитичките постапки извршени во согласност со точка 6 можат да бидат слични со оние кои би биле користени како постапки за проценка на ризикот.

---

7 МСР 320, "Материјалност во планирање и извршување на ревизијата" точка А13.

8 МСР 330, точка 7(б).

9 МСР 330, точка А19.

10 МСР 315, точка 31.

АНАЛИТИЧКИ ПОСТАПКИ

**Испитување на резултатите од аналитичките постапки** ( точка 7)

A20. Ревизорскиот доказ кој се однесува на одговорите на раководството, може да биде обезбеден со оценка на тие одговори земајќи го предвид разбирањето на ревизорот за ентитетот и неговото опкружување и со другите ревизорски докази добиени во текот на извршувањето на ревизијата.

A21. Потребата да се извршат други ревизорски постапки може да произлезе кога, на пример раководството не е во можност да обезбеди објаснување, или кога објаснувањето заедно со добиениот ревизорски доказ во врска со одговорот на раководството, не се смета за соодветно.

# МЕЃУНАРОДЕН СТАНДАРД ЗА РВИЗИЈА 530

# МЕТОДА НА ПРИМЕРОК ВО РЕВИЗИЈАТА

(Стапува во сила за ревизиите на финансиските извештаи за периодите кои почнуваат на или по 15 декември 2009 година)

**СОДРЖИНА**


| | Точка |
|---|---|
| **Вовед** | |
| Делокруг на овој МСР | 1-3 |
| Датум на стапување во сила | 3 |
| **Цел** | 4 |
| **Дефиниции** | 5 |
| **Барања** | |
| Дизајнирање на примерок, големина и избор на ставки за тестирање | 6-8 |
| Извршување на ревизорски постапки | 9-11 |
| Природа и причини на девијациите и грешките | 12-13 |
| Проектирање на грешките | 14 |
| Вреднување на резултатите од примерокот | 15 |
| **Примена и друг објаснувачки материјал** | |
| Дефиниции | A1-A3 |
| Дизајнирање на примерок, големина и избор на ставки за тестирање | A4-A13 |
| Извршување на ревизорски постапки | A14-A16 |
| Природа и причина на грешките и погрешното прикажување | A17 |
| Проектирање на грешките | A18-A20 |
| Вреднување на резултатите од примерокот | A21-A23 |
| Додаток 1: Стратификација и селекција според пондерираната вредност | |
| Додаток 2: Примери за фактори коишто влијаат врз големината на примерокот за тестови на контрола | |
| Додаток 3: Примери за фактори коишто влијаат врз големината на примерокот за | |

МЕТОДА НА ПРИМЕРОК ВО РЕВИЗИЈАТА

тестови на детали

Додаток 4: Методи за избирање на примерокот

Меѓународниот стандард за ревизија (МСР) 530, "Метода на примерок во ревизијата" треба да се чита во врска со МСР 200, "Општи цели на независниот ревизор и извршување на ревизијата согласно со Меѓународните стандарди за ревизија ".

МЕТОДА НА ПРИМЕРОК ВО РЕВИЗИЈАТА

## Вовед

### Делокруг на овој МСР

1. Овој Меѓународен стандард за ревизија (МСР) се однесува на ревизорската одлука да користи метода на примерок во извршувањето на ревизорските постапки. Се однесува на ревизорската употреба на статистички и нестатистички методи на примерок во дизајнирањето и изборот на ревизорски примерок, извршувањето на тестови на контроли и тестови на детали, и оценување на резултатите од примерокот.

2. Овој МСР го дополнува МСР 500[1] кој се однесува на одговорноста на ревизорот да дизајнира и изврши ревизорски постапки за да обезбеди доволен соодветен ревизорски доказ со цел да донесе разумен заклучок врз кој ќе го темели ревизорското мислење. МСР 500 обезбедува насоки на ревизорот за расположливите начини на избор на ставки за тестирање, од кои методата на примерок е еден начин.

### Датум на стапување во сила

3. Овој МСР стапува во сила за ревизиите на финансиските извештаи за периодите кои почнуваат на или по 15 декември 2009 година.

## Цел

4. Целта на ревизорот, кога користи метода на примерок, е да обезбеди разумна основа на ревизорот да донесе заклучок за популацијата од која примерокот е избран.

## Дефиниции

5. За целите на МСР, следните термини го имаат значењето дадено подолу:

(а) Метода на примерок во ревизијата (метода на примерок) – Примена на ревизорски постапки на помалку од 100% од ставките во рамките на популацијата која е релевантна за ревизијата во која сите единици од кои се зема примерокот имаат шанса за избор, со цел да му овозможи на ревизорот да се стекне со разумна основа за формирање заклучок во врска со целата популација.

(б) Популација – Вкупниот комплет на податоци од коишто се избира примерокот и за којшто ревизорот сака да извлече заклучоци.

(в) Ризик кој произлегува од методата на примерок – Ризикот дека заклучокот на ревизорот, кој е заснован на примерокот може да се разликува од заклучокот кој би бил донесен доколку целата популација била подложена на истата ревизорска постапка. Постојат два вида на ризик кој произлегува од методата на примерок:

(i) Во случај на тест на контроли, дека контролите се поефективни отколку што фактички се, или во случајот на тест на детали, дека не постои материјална грешка кога всушност постои. Ревизорот примарно е загрижен за овој тип на погрешен заклучок, бидејќи влијае врз ефективноста на ревизијата и е поверојатно дека ќе доведе со несоодветно ревизорско мислење.

(ii) Во случај на тест на контроли, дека контролите се помалку ефективни отколку што фактички се, или во случајот на тест на детали, дека постои материјална грешка кога всушност не постои. Овој вид на погрешен заклучок влијае врз

[1] МСР 500, "Ревизорски доказ"

МЕТОДА НА ПРИМЕРОК ВО РЕВИЗИЈАТА

ефикасноста на ревизијата бидејќи вообичаено води кон дополнителна работа за да се утврди дека првичните заклучоци биле неточни.

(д) Ризик кој не произлегува од методата на примерок – Ризикот дека ревизорот ќе извлече погрешен заклучок заради било која причина која не е поврзана со ризикот од методата на примерок. (Точка А1)

(ѓ) Аномалија- Погрешно прикажување или отстапување којашто докажано не е репрезентативно за грешките или отстапувањата во популацијата.

(е) Единица од која се зема примерок – Поединечни ставки коишто сочинуваат дадена популација. (Точка А2)

(ж) Статистичка метода на примерок – Пристап кон метода на примерок која ги поседува следните карактеристики:

(i) Случаен избор на примерокот; и

(ii) Користење на теоријата на веројатност за оценка на резултатите од примерокот, вклучувајќи го и мерењето на ризикот кој произлегува од методата на примерок.

Пристапот кон методата на примерок кој ги нема карактеристиките (i) и (ii) се смета за нестатистичка метода на примерок

(з) Стратификација – Процес на делење на популацијата во суб - популации, при што секоја од нив е група на единици од кои се зема примерокот коишто имаат слични карактеристики (често монетарна вредност).

(ѕ) Прифатливо погрешно прикажување – Монетарна вредност која е поставена од страна на ревизорот во однос на која ревизорот има за цел да се здобие со соодветно ниво на уверување дека монетарната вредност поставена од ревизорот не го надминува фактичкото материјално погрешно прикажување во популацијата (Точка А3).

(и) Вкупна стапка на девијација – Стапка на отстапување од пропишаните постапки за интерни контроли која е поставена од ревизорот во однос на која ревизорот сака да стекне соодветно ниво на уверување дека стапката на девијација поставена од ревизорот не ја надминува фактичката стапка на девијација во популацијата.

## Барања

### Дизајнирање на примерок, големина и избор на ставки за тестирање

6. Кога го дизајнира ревизорскиот примерок, ревизорот треба да ја определи целта на ревизорските постапки и карактеристиките на популацијата од која примерокот ќе биде избран. (Точки А4-А9)

7. Ревизорот ќе определи соодветна големина на примерокот со цел да го намали ризикот кој произлегува од методата на примерок на прифатливо ниско ниво. (Точки А10-А11)

8. Ревизорот ќе избере единици за примерокот на начин на кој секоја ставка од која се зема примерокот во популацијата има шанса да биде избрана. (Точки А12-А13)

### Извршување на ревизорски постапки

МЕТОДА НА ПРИМЕРОК ВО РЕВИЗИЈАТА

9. Ревизорот ќе изврши ревизорски постапки, соодветни на целите, за секоја избрана единица.

10. Ако ревизорската постапка не е применлива на избраната единица, ревизорот ќе изврши постапки за замена на единицата. (Точка А14)

11. Ако ревизорот не е во можност да ги примени дизајнираните ревизорски постапки, или соодветни алтернативни постапки на избраните единици, ревизорот ќе ги третира како девијација од пропишаните контроли, во случај на тест на контроли, или грешка, во случај на тест на детали. (Точки А15-А16)

**Природа и причини на девијациите и грешките**

12. Ревизорот ќе ја испита природата и причините за било кои идентификувани девијации или грешки, и ќе го процени нивниот можен ефект врз целта на ревизорските постапки и на другите области на ревизија. (Точка А17)

13. Во екстремно ретки услови кога ревизорот смета дека девијацијата или грешката која е откриена во примерокот се аномалии, ревизорот ќе обезбеди висок степен на сигурност дека таквата девијација или грешка не е репрезентативна за целата популација. Ревизорот ќе обезбеди доволен соодветен ревизорски доказ дека девијацијата или грешката не влијаат врз остатокот од популацијата.

**Проектирање на грешките**

14. За тестовите на детали, ревизорот ќе го проектира пронајдената грешката во примерокот на популацијата. (Точки А18-А20)

**Вреднување на резултатите од примерокот**

15. Ревизорот ќе ги процени:

(а) Резултатите од примерокот; и (Точки А21–А22)

(б) Дали употребата на метода на примерок обезбедува разумна основа за заклучок за популацијата којашто е тестирана. (Точка А23)

***

## Примена и друг објаснувачки материјал

**Дефиниции**

*Ризик кој не произлегува од методата на примерок* (Точка 5(г))

А1. Примерите за ризик кој не произлегува од методата на примерок вклучуваат употреба на несоодветни ревизорски постапки, или несоодветно толкување на ревизорскиот доказ и неуспех да се утврди грешка или девијација.

*Единица од која се зема примерок* (Точка 5 (ѓ))

А2. Единицата од која се зема примерок може да биде физичка ставка (на пример, чековите од изводот на депозитот, страната побарува на изводот од банка, фактури за продажба или состојби на должниците) или монетарни ставки.

МЕТОДА НА ПРИМЕРОК ВО РЕВИЗИЈАТА

*Прифатливи грешки* (Тока 5(s))

А3. Кога се дизајнира примерокот, ревизорот ја определува прифатливата грешка со цел да се адресира ризикот дека агрегатно или индивидуално нематеријалните грешки можат да предизвикаат финансиските извештаи да бидат материјално погрешно прикажани и обезбедуваат маргина за можни неоткриени грешки. Прифатливата грешка е примена на оперативната материјалност, како што е дефинирано во МСР 320[2] за одредена постапка за избор на примерок. Прифатливата грешка може да биде во ист износ или во износ помал од оперативната материјалност.

**Дизајнирање на примерок, големина и избор на ставки за тестирање**

*Дизајнирање на примерок* (Точка 6)

А4. Методата на примерок му овозможува на ревизорот да обезбеди и да го процени ревизорскиот доказ за одредени карактеристики на избраните ставки со цел да формира или да му помогне во донесувањето на заклучок во врска со популацијата од која е избран примерокот. Методата на примерок може да се употреби со користење на статистички или нестатистички приод.

А5. Кога се дизајнира ревизорски примерок, ревизорските аспекти вклучуваат специфични цели кои треба да се остварат и комбинација на ревизорски постапки со кои најдобро се остваруваат тие цели. Разгледувањата за природата на ревизорскиот доказ, бараните и можни услови за девијации или грешки поврзани со ревизорскиот доказ ќе му помогнат на ревизорот во дефинирање што претставува девијација или грешка и која популација да се користи за методата на примерок. Во исполнувањето на барањата од точка 10 од МСР 500, кога се извршува методата на примерок, ревизорот извршува ревизорски постапки за обезбедување на доказ дека популацијата од која е избран ревизорскиот примерок е комплетна.

А6. Ревизорските разгледувања за целта на ревизорските постапки, како што е објаснето во точка 6, вклучуваат јасно разбирање што ја сочинува девијацијата или грешката со што сите, или само оние услови кои се релевантни на целта на ревизорската постапка се вклучени во оценката на девијациите или проекцијата на грешките. На пример, тестот на детали поврзан со постоење на побарувањата од купувачите, како што се конфирмациите, плаќањата извршени од клиенти пред датумот на конфирмација но пристигнати од клиентот кратко пред датумот, не се сметаат за грешки. Исто така, погрешното книжење помеѓу клиентските сметки не влијае врз состојбата на побарувањата на купувачите. Затоа, не е соодветно да се смета како грешка во оценка на резултатите од примерокот на оваа одредена ревизорска постапка, иако може да има значаен ефект на други области на ревизијата, како што е проценката на ризикот од измама или адекватност на исправката на сомнителни сметки.

А7. Во определувањето на карактеристиките на популацијата, за тест на контроли, ревизорот извршува проценка на очекуваната стапка на девијација врз основа на ревизорското разбирање на релевантните контроли или врз основа на прегледот на мал број ставки од популацијата. Проценката се извршува со цел да се дизајнира ревизорски примерок и да се определи големината на примерокот. На пример, ако очекуваната стапка на девијација е неочекувано висока, ревизорот нормално нема да се одлучи за тест на контроли. Слично, за тестот на детали, ревизорот ќе изврши оценка на очекуваната грешка на популацијата. Ако очекуваната грешка е висока, 100% преглед или употреба на голем примерок може да биде соодветно во изведувањето на тестот на детали.

[2] МСР 320, "Материјалност во планирањето и извршувањето на ревизијата"

МЕТОДА НА ПРИМЕРОК ВО РЕВИЗИЈАТА

А8. Во определувањето на карактеристиките на популацијата од која е избран примерокот, ревизорот може да определи стратификација или соодветна селекција според вредноста. Додатокот 1 обезбедува понатамошни дискусии за стратификацијата и селекцијата според пондерираната вредност.

А9. Одлуката дали да се користи статистичка или нестатистичка метода на избор на примерок е предмет на ревизорската оценка; сепак, големината на примерокот не е валиден критериум за разликите помеѓу статистичкиот и нестатистичкиот приод.

*Големина на примерокот* (Точка 7)

А10. Нивото на ризик кој произлегува од методата на примерок кој ревизорот е спремен да го прифати влијае врз потребната големина на примерокот. Пониското ниво на ризик кој ревизорот е спремен да го прифати, значи поголем примерок.

А11. Големината на примерокот може да биде определена со примена на статистичка формула или преку користење на професионално расудување. Додатоците 2 и 3 го прикажуваат влијанието на различни фактори типични за определување на големината на примерокот. Кога условите се слични, ефектот врз големината на примерокот на факторите како оние идентификувани во Додатоците 2 и 3 ќе биде сличен независно дали избраниот пристап е статистички или нестатистички.

*Избор на ставки за тестирање* (Точка 8)

А12. Со статистичката метода на примерок, единиците од примерокот се избрани на начин со кој секоја единица од примерокот има позната веројатност да биде избрана. Со нестатистичка метода на примерок, расудувањето се користи за избор на единици од примерокот. Бидејќи целта на методата на примерок е да обезбеди разумна основа за ревизорот да донесе заклучок за популацијата од која примерокот е избран, важно е за ревизорот да избере репрезентативен примерок, со што пристрасноста ќе биде избегната, со избор на единици од примерокот кои имаат карактеристики типични за популацијата.

А13. Основните методи за избор на примерок се користење на случаен избор, систематски избор и неметодичен избор. Секој од овие методи е дискутиран во Додаток 4.

**Извршување на ревизорски постапки** (Точки 10-11)

А14. Пример кога е потребно да се извршат постапки за замена на ставка е кога неважечка проверка е избрана при тестирање на доказ за авторизација на плаќањето. Ако ревизорот е задоволен дека проверката е соодветно неважечка во насока дека не претставува девијација, соодветно избрана замена е тестирана.

А15. Пример кога ревизорот не е способен да примени или дизајнира ревизорски постапки за избраните ставки е кога документацијата поврзана со тие ставки е изгубена.

А16. Пример за соодветни алтернативни постапки може да биде проверката на последователниот прилив на готовина заедно со докази за нивниот извор и ставките за кои постои намера да се затворат кога не е обезбеден одговор во форма на позитивна конфирмација.

**Природата и причините на девијации и грешки** (Точка 12)

А17. Во анализата на девијациите и грешките кои се идентификувани, ревизорот може да открие дека многу од нив имаат слични карактеристики, на пример, тип на трансакции, локација, производна линија или временски период. Во овие услови, ревизорот може

да одлучи да ги идентификува сите ставки во популацијата кои имаат слична карактеристика и да ја прошири ревизорската постапка на тие ставки. Дополнително, овие девијации и грешки може да бидат намерни, и може да укажуваат на можност од измама.

**Проектирање на грешки** (Точка 14)

A18. Ревизорот е обврзан да ги проектира грешките врз популацијата за да обезбеди поширока слика за големината на грешките, но овие проекции не се доволни за определување на износот кој треба да е евидентиран.

A19. Кога грешките се утврдени како аномалии, можат да бидат исклучени во проектирањето на грешките на популацијата. Меѓутоа, ефектот на овие грешки, доколку истите не се коригирани, сеуште треба да се смета како дополнување на проекцијата на не – аномалиските грешки.

A20. За тестовите на контроли, јасна проекцијата на грешките или девијациите не е потребна бидејќи стапката на девијација на примерокот е исто така проектирана стапка на девијација за целата популација. МСР 330[3] обезбедува насоки за девијациите кои се откриени кај контролите на кои се потпира ревизорот.

**Оценка на резултатите од методата на примерок** (Точка 15)

A21. За тестовите на контроли, неочекувано висока стапка на девијација на примерокот може да доведе до зголемување на проценетиот ризик од материјално погрешно прикажување, освен ако понатамошен ревизорски доказ не е обезбеден како дополнување на првичната оценка. За тестовите на детали, неочекувано висок погрешен износ во примерокот може да предизвика ревизорот да верува дека класата на трансакции или книговодствената состојба е материјално погрешно прикажана, во недостаток на понатамошни ревизроски докази дека не постои материјално погрешно прикажување.

A22. Во случај на тест на детали, проектираните грешки плус аномалиските грешки, ако постојат, се најдобрите проценки на грешки на ревизорот за популацијата. Кога проектираните грешки плус аномалиските грешки, ако постојат, ја надминуваат прифатливата грешка, примерокот не обезбедува разумна основа на заклучок за тестираната популација. Колку се поблиску проектираните грешки плус аномалиските грешки, ако постојат, до прифатливата грешка, поверојатно е дека вистинска грешка во популацијата може да ја надмине прифатливата грешка. Исто така, ако проектираната грешка е поголема од очекувањата на ревизорот за грешка користена за определување на големината на примерокот, ревизорот може да заклучи дека постои неприфатлив ризик за одредување на примерок дека вистинската грешка во популацијата ја надминува прифатливата грешка. Земањето во предвид на резултатите од останатите ревизорски постапки, му помага на ревизорот да го оцени ризикот дека вистинската грешка во популацијата ја надминува прифатливата грешка, и дека ризикот може да биде редуциран со обезбедување на дополнителен ревизорски доказ.

A23. Ако ревизорот заклучи дека ревизорскиот примерок не обезбедил разумна основа за заклучок во врска со тестираната популација, ревизорот може:

- Да побара од раководството да ги истражува грешките кои се идентификувани и можноста за понатамошни грешки и да ги изврши соодветните корекции; или
- Да ја прилагоди природата, временскиот распоред и обемот на понатамошните ревизорски процедури за најдобро да се добие соодветното уверување. На пример,

[3] МСР 330, "Одговори на ревизорот на проценетите ризици "

во случај на тест на контроли, ревизорот може да го зголеми обемот на примерокот, да изврши тест на алтернативни контроли или да ги модифицира поврзаните суштински постапки.

**Додаток 1**
(Точка А8)

## Стратификација и селекција според пондерираната вредност

Кога се земаат во предвид карактеристиките на популацијата од која се избира примерокот, ревизорот треба да определи дека стратификацијата или селекцијата според пондерираната вредност е соодветна. Овој Додаток обезбедува насоки за ревизорот како да се користат техниките за избор на примерок со стратификација и селекција според вредноста.

### Стратификација

1. Ефективноста на ревизијата може да биде подобрена ако ревизорот ја стратификува популацијата со раздвојување во поединечни под-популации кои имаат идентификувачки карактеристики. Целта на стратификацијата е да ја намали варијабилноста на ставките во рамките на секој стратум и со тоа да овозможи големината на примерокот да биде намалена без да се зголеми ризикот кој произлегува од методата на примерок.

2. Кога се извршува тест на детали, популацијата е најчесто стратифицирана по монетарна вредност. Ова овозможува поголем ревизорски напор да се насочи кон ставките со поголема вредност, бидејќи овие ставки можат да содржат поголем потенцијал за грешка поради преценување. Слично, популацијата може да биде стратификувана според одделни карактеристики кои пројавуваат поголем ризик од грешка, на пример, кај тестирањето на исправката на сомнителните побарувања во вреднувањето на побарувањата од купувачите, состојбите можат да бидат поделени по старосни групи.

3. Резултатите на ревизорските постапки аплицирани на единиците од примерокот во рамките на стратумот можат единствено да се проектираат на ставките кои се дел од тој стратум. Да се донесе заклучок за целата популација, ревизорот треба да го земе во предвид ризикот од материјално погрешно прикажување во насока дали другите стратуми ја креираат целата популација. На пример, 20% од ставките во популацијата може да прават 90% од вредноста на книговодствената сметка. Ревизорот треба да одлучи да провери примерок од овие ставки. Ревизорот ги оценува резултатите од овој примерок и доаѓа до заклучок за 90% од вредноста, одделно од останатите 10% (од кои понатамошен примерок или начин на собирање на ревизорски доказ ќе се примени, или кои ќе се сметаат за нематеријални).

4. Ако класата на трансакции или сметководственото салдо е поделена на стратуми, грешката е проектирана на секој стратум поодделно. Проектираната грешка за секој стратум се комбинира кога се зема во предвид можниот ефект од грешка на вкупната класа на трансакции или сметководственото салдо.

МЕТОДА НА ПРИМЕРОК ВО РЕВИЗИЈАТА

**Селекција според пондерираната вредност**

5. Кога се извршува тест на детали ефикасно е да се идентификуваат единици од кои се бира примерокот како индивидуални монетарни единици кои ја креираат популацијата. При изборот на специфични монетарни единици од популацијата, на пример, состојбата на побарувањата од купувачите, ревизорот може да провери одделни ставки, на пример, индивидуални состојби кои ги содржат тие монетарни единици. Една корист на овој пристап за дефинирање на единици од кои се бира примерокот, е тоа што напорот на ревизорот е насочен на поголемите вредносни ставки бидејќи тие имаат поголема шанса да бидат избрани, и резултираат со помала големина на примерокот. Овој пристап може да се користи заедно со систематската метода за избор на примерок (објаснета во Додаток 4) и е најефикасна при случаен избор на примерок.

МЕТОДА НА ПРИМЕРОК ВО РЕВИЗИЈАТА

**Додаток 2**
(Точка А11)

## Примери за фактори коишто влијаат врз големината на примерокот за тестови на контрола

Следат фактори коишто ревизорот ги разгледува при определувањето на големината на примерокот за тестовите на контроли. Овие фактори, коишто треба да се разгледуваат заедно, претпоставуваат дека ревизорот не ја модифицира природата или временскиот распоред на тестовите на контроли или пак дека поинаку го модифицира пристапот кон суштинските постапки како одговор на проценетите ризици.

| **ФАКТОР** | **ЕФЕКТ ВРЗ ГОЛЕМИНАТА НА ПРИМЕРОКОТ** | |
|---|---|---|
| 1. Зголемување на степенот до кој оценката на ризиците од ревизорот ги зема во предвид релевантните контроли | Зголемување | Колку е поголемо уверувањето кое ревизорот има намера да го добие од оперативната ефективност на контролите, толку е помала оценката на ризикот од материјално погрешно прикажување од ревизорот, со што примерокот треба да е поголем. Кога оценката на ризикот од материјално погрешно прикажување на ревизорот на ниво на тврдење вклучува очекување за оперативна ефикасност на контролите, потребно е ревизорот да изврши тест на контроли. Ако другите работи се еднакви, колку е поголемо потпирањето на ревизорот врз оперативната ефикасност на контролите во оценката на ризикот, поголем е обемот на тестирањето на контроли од страна на ревизорот (и затоа примерокот е зголемен). |
| 2. Зголемување на прифатливата стапка на девијација | Намалување | Пониско ниво на прифатлива стапка на девијација, бара поголем примерок. |
| 3. Зголемување на очекуваната стапка на девијација на популацијата која треба да биде тестирана | Зголемување | Поголема очекувана стапка на девијација, бара поголем примерок со цел ревизорот да е во позиција да изврши разумна проценка на тековната стапка на девијација. Релевантните фактори кои ревизорот ги зема во предвид за очекуваната стапка на девијација вклучуваат разбирање на бизнисот од страна на ревизорот (поточно, постапките за проценка на |

МЕТОДА НА ПРИМЕРОК ВО РЕВИЗИЈАТА

| ФАКТОР | ЕФЕКТ ВРЗ ГОЛЕМИНАТА НА ПРИМЕРОКОТ | |
|---|---|---|
| | | ризикот превземени да се добие разбирање на интерните контроли), промените на персоналот или на интерните контроли, резултатите од ревизорските постапки применети во претходните периоди и резултатите од другите ревизорски постапки. Очекуваната висока стапка на девијација вообичаено гарантира мала, доколку постои, редукција на проценетите ризици од материјално погрешно прикажување. |
| 4. Зголемување на бараното ниво на уверување на ревизорот дека прифатливата стапка на девијација не е надмината од вистинската стапка на девијација на популацијата | Зголемување | Поголемо ниво на уверување кое ревизорот сака да го постигне дека очекуваните резултати од примерокот фактички се индикативни за вистинските инциденти на девијацијата на популацијата, со што примерокот треба да биде поголем. |
| 5. Зголемување на бројот на единици од кои се зема примерокот во популацијата | Занемарлив ефект | За поголема популација, вистинската големина на популацијата има мал, доколку постои, ефект на големината на примерокот. За малата популација, меѓутоа, методата на примерок може да не биде ефективна како алтернативните начини за добивање соодветен доволен ревизорски доказ. |

МЕТОДА НА ПРИМЕРОК ВО РЕВИЗИЈАТА

**Додаток 3**
(Точка А11)

## Примери за фактори коишто влијаат врз големината на примерокот за тестови на детали

Следат фактори коишто ревизорот ги разгледува при определувањето на големината на примерокот за тестови на детали. Овие фактори, коишто треба да се разгледуваат заедно, претпоставуваат дека ревизорот не ја модифицира природата или временскиот распоред на тестовите на контроли или пак дека поинаку го модифицира пристапот кон суштинските постапки како одговор на проценетите ризици.

| ФАКТОР | ЕФЕКТ ВРЗ ГОЛЕМИНАТА НА ПРИМЕРОКОТ | |
|---|---|---|
| 1. Зголемување на проценката на ризикот од материјално погрешно прикажување на ревизорот | Зголемување | Колку што е поголема проценката на ризикот од материјално погрешно прикажување на ревизорот, толку поголем треба да биде примерокот. Инхерентниот ризик и контролниот ризик влијаат врз проценката на ризикот од материјално погрешно прикажување на ревизорот. На пример, доколку ревизорот не извршува тестови на контроли, проценката на ризикот од материјално погрешно прикажување на ревизорот не може да биде намалена за ефективното работење на интерните контроли во врска со конкретното тврдење. Затоа, за да го намали ревизорскиот ризик на прифатливо ниско ниво, на ревизорот му е потребен низок ризик од неоткривање и ќе се потпре повеќе на суштинските постапки. Колку повеќе ревизорски докази се прибавени од тестови на детали (односно, колку што е понизок ризикот од неоткривање), толку поголем треба да биде примерокот. |
| 2. Зголемување на користењето на други суштински постапки насочени кон истото тврдење | Намалување | Колку што повеќе ревизорот се потпира на другите суштински постапки (тестовите на детали или суштинските аналитички постапки) за намалување на ризикот од неоткривање во врска со одредена класа на трансакции или салдо на сметка на прифатливо ниво, толку помало уверување ќе бара ревизорот од методата на примерок и, оттука, големината на примерокот може да биде помала. |

МЕТОДА НА ПРИМЕРОК ВО РЕВИЗИЈАТА

| **ФАКТОР** | **ЕФЕКТ ВРЗ ГОЛЕМИНАТА НА ПРИМЕРОКОТ** | |
|---|---|---|
| 3. Зголемување на бараното ниво на уверување на ревизорот дека прифатливата грешка не го надминува фактичката грешка на популацијата | Зголемување | Колку што е поголем степенот на уверување којшто ревизорот го бара за тоа дека резултатите од примерокот всушност укажуваат на фактичкиот износ на грешка во популацијата, толку поголем треба да биде примерокот. |
| 4. Зголемување на прифатливата грешка | Намалување | Колку што е помал износот на прифатлива грешка, толку треба да биде поголем примерокот. |
| 5. Зголемување на износот на грешка којшто ревизорот очекува да ја открие во популацијата | Зголемување | Колку што е поголем износот на грешка којашто ревизорот очекува да ја открие во популацијата, толку поголем треба да биде примерокот за да се направи разумна проценка на фактичкиот износ на грешката во популацијата. Факторите коишто се релевантни за разгледувањето на ревизорот на очекуваниот износ на грешка го вклучуваат степенот до којшто вредностите на ставките се определуваат на субјективен начин, резултатите од постапките за проценка на ризик, резултатите од тестовите на контрола, резултатите од ревизорските постапки применети во претходните периоди и резултатите од другите суштински постапки. |
| 6. Стратификација на популацијата кога е соодветно | Намалување | Кога постои широк опсег (варијабилност) на монетарната големина на ставките во популацијата, може да биде корисно ставките со слична големина да се групираат во стратуми. Кога дадена популација може да биде соодветно стратифицирана, збирот на големините на примероците од стратумите вообичаено ќе биде помал од големината на примерокот којашто би била потребна да се постигне дадено ниво на ризик кој произлегува од методата на примерок, доколку бил извлечен еден примерок од целата популација. |
| 7. Бројот на единици од кои се зема | Занемарлив ефект | За големи популации, фактичката големина на популацијата има мал, до |

МЕТОДА НА ПРИМЕРОК ВО РЕВИЗИЈАТА

| **ФАКТОР** | **ЕФЕКТ ВРЗ ГОЛЕМИНАТА НА ПРИМЕРОКОТ** | |
|---|---|---|
| примерокот во популацијата | | колку постои, ефект врз големината на примерокот. Така, за мали популации, методата на примерок во ревизијата често не е толку ефикасна како што се алтернативните начини за прибавување на доволни соодветни ревизорски докази. (Меѓутоа, кога се користи методата на примерок според монетарни единици, зголемувањето на монетарната вредност на популацијата ја зголемува големината на примерокот, освен доколку ова се пребие со пропорционално зголемување на материјалноста на финансиските извештаи како целина (и, ако е применливо, нивото на материјалност или нивото на одделни класи на трансакции, книговодствени состојби или обелоденувања).). |

**Додаток 4**
(Точка А13)

МСР 530

МЕТОДА НА ПРИМЕРОК ВО РЕВИЗИЈАТА

## Методи за избирање на примерокот

Главните методи за избирање на примероците се следните:

(1) Случаен избор (користење на компјутеризиран генератор на случајни броеви, на пример, табели со случајни броеви).

(2) Систематски избор, каде што бројот на единиците од кои се зема примерокот во популацијата се дели со големината на примерокот за да даде интервал за земање на примерокот, на пример 50, а имајќи ја определено почетната точка во рамките на првите 50, потоа ќе биде избрана секоја 50-та единица од која се зема примерокот. Иако почетната точка може да биде определена случајно, поверојатно е примерокот да биде навистина случаен доколку се определува со користење на компјутеризиран генератор на случајни броеви или табели со случајни броеви. Кога користи систематски избор, ревизорот треба да утврди дека единиците од кои се зема примерокот во рамките на популацијата не се структуирани на таков начин што интервалот на земање на примерокот ќе кореспондира со одреден модел во популацијата.

(3) Избор на монетарни единици, е тип на селекција според пондерираната вредност (објаснет во Додаток 1) каде што големината на примерокот, изборот и оценката резултираат во заклучок во монетарни износ.

(4) Неметодичен избор, каде што ревизорот го избира примерокот без да следи структуирана техника. Иако не се користи структуирана техника, ревизорот сепак одбегнува каква било свесна пристрасност или предвидливост (на пример, одбегнување на ставки тешки за лоцирање, или избирање или одбегнување секогаш на првата или последната ставка на страницата) и така се обидува да обезбеди дека сите ставки во популацијата имаат шанса за избор. Неметодичниот избор не е соодветен кога се користи статистичката метода на примерок.

(5) Блок изборот вклучува избирање на блок или блокови на последователни ставки од рамките на популацијата. Блок изборот не може вообичаено да се користи во методата на примерок во ревизијата, бидејќи повеќето популации се структуирани на таков начин што за ставките во дадена секвенца може да се очекува да имаат слични карактеристики една со друга, но поинакви карактеристики од ставките на друго место во популацијата. Иако во некои околности испитувањето на блок на ставки може да претставува соодветна ревизорска постапка, сепак тоа ретко ќе претставува соодветна техника за избор на примерокот, кога ревизорот планира да извлече валидни заклучоци за целата популација врз основа на примерокот.

# РЕВИЗИЈА НА СМЕТКОВОДСТВЕНИ ПРОЦЕНКИ, ВКЛУЧУВАЈЌИ СМЕТКОВОДСТВЕНИ ПРОЦЕНКИ ЗА ОБЈЕКТИВНАТА ВРЕДНОСТ И ПОВРЗАНИ ОБЕЛОДЕНУВАЊА

## МЕЃУНАРОДЕН СТАНДАРД ЗА РЕВИЗИЈА 540
## РЕВИЗИЈА НА СМЕТКОВОДСТВЕНИ ПРОЦЕНКИ, ВКЛУЧУВАЈЌИ СМЕТКОВОДСТВЕНИ ПРОЦЕНКИ ЗА ОБЈЕКТИВНАТА ВРЕДНОСТ И ПОВРЗАНИ ОБЕЛОДЕНУВАЊА

(Стапува на сила за ревизиите на финансиските извештаи за периодите кои почнуваат на или по 15 декември 2009 година)

**СОДРЖИНА**


| | Точка |
|---|---|
| **Вовед** | |
| Делокруг на овој МСР | 1 |
| Природата на сметководствените проценки | 2-4 |
| Датум на стапување на сила | 5 |
| **Цели** | 6 |
| **Дефиниции** | 7 |
| **Барања** | |
| Постапки за процена на ризик и поврзани активности | 8-9 |
| Идентификување и проценка на ризиците од материјално погрешно прикажување | 10-11 |
| Одговори на проценетите ризици од материјално погрешно прикажување | 12-14 |
| Понатамошни суштински постапки кои имаат за цел да одговорат на значителните ризици | 15-17 |
| Оценување на разумноста на сметководствените проценки и утврдување на погрешни прикажувања | 18 |
| Обелоденувања кои се однесуваат на сметководствените проценки | 19-20 |
| Индикатори за можна пристрасност на раководството | 21 |
| Пишани изјави на раководството | 22 |
| Документација | 23 |
| **Примена и друг објаснувачки материјали** | |
| Природата на сметководствените проценки | A1-A11 |
| Постапки за процена на ризик и поврзани активности | A12-A44 |
| Идентификување и проценка на ризиците од материјално погрешно прикажување | A45-A51 |
| Одговори на проценетите ризици од материјално погрешно прикажување | A52-A101 |
| Понатамошни суштински постапки кои имаат за цел да одговорат на значителните ризици | A102-A115 |
| Оценување на разумноста на сметководствените проценки, и утврдување на погрешни прикажувања | A116-A119 |
| Обелоденувања кои се однесуваат на сметководствените проценки | A120-A123 |
| Индикатори за можна пристрасност на раководството | A124-A125 |
| Пишани изјави на раководството | A126-A127 |

# РЕВИЗИЈА НА СМЕТКОВОДСТВЕНИ ПРОЦЕНКИ, ВКЛУЧУВАЈЌИ СМЕТКОВОДСТВЕНИ ПРОЦЕНКИ ЗА ОБЈЕКТИВНАТА ВРЕДНОСТ И ПОВРЗАНИ ОБЕЛОДЕНУВАЊА

Документација..... ..... ..... A128

Прилог: Мерења и обелоденувања според објективна вредност според различни рамки за финансиско известување

---

Меѓународниот стандард за ревизија (МСР), "Ревизија на Сметководствени проценки,вклучувајќи Сметководствени проценки на објективната вредност и поврзани обелоденувања", треба да се чита во контекст на МСР 200, "Општи цели на независниот ревизор и спроведување на ревизија во согласност со Меѓународните стандарди за ревизија."

# РЕВИЗИЈА НА СМЕТКОВОДСТВЕНИ ПРОЦЕНКИ, ВКЛУЧУВАЈЌИ СМЕТКОВОДСТВЕНИ ПРОЦЕНКИ ЗА ОБЈЕКТИВНАТА ВРЕДНОСТ И ПОВРЗАНИ ОБЕЛОДЕНУВАЊА

## Вовед

### Делокруг на овој МСР

1. Овој Меѓународен стандард за ревизија (МСР) се однесува на обврските на ревизорот во врска со сметководствените проценки, вклучително и сметководствените проценки за објективна вредност, и поврзаните обелоденувања во ревизијата на финансиските извештаи. Поточно, овој МСР го проширува начинот на кој МСР 315[1] и МСР 330[2] и другите релевантни МСР треба да се применуваат во однос на сметководствените проценки. Тој исто така вклучува барања и упатство во врска со погрешните прикажувања на поединечните сметководствените проценки и индикаторите за можна пристрасност на раководството.

### Природата на сметководствените проценки

2. Некои ставки во финансиските извештаи не може да се мерат прецизно, туку може единствено да се проценат. За целите на овој МСР, ваквите ставки во финансиските извештаи се нарекуваат сметководствени проценки. Природата и веродостојноста на информациите достапни за раководството како поткрепа при изготвување на сметководствена проценка варира во голем обем, што има ефект на степенот на проценета несигурност поврзана со сметководствените проценки. Степенот на несигурност, од своја страна има влијание на ризикот од материјално погрешно прикажување кај сметководствените проценки, вклучително и нивната подложност кон намерна или ненамерна пристрасност. (Точка. А1-А11)

3. Целта на мерењето на сметководствените проценки може да варира во зависност од применливата рамка за финансиско известување и финансиската ставка за која се известува. Целта на мерењето за некои сметководствени проценки е да се прогнозира исходот од една или повеќе трансакции, настани или услови кои довеле до потреба за сметководствена проценка. За други сметководствени проценки, вклучително сметководствени проценки на објективна вредност, целта на мерењето е различна, и е изразена преку вредност на тековна трансакција или ставка во финансиските извештаи, врз основа на условите кои биле важечки на датумот на мерењето како што е проценетата пазарна вредност на одредено средство или обврска. На пример, применливата рамка за финансиско известување може да бара мерењето на објективната вредност да биде врз основа на претпоставена хипотетичка тековна трансакција помеѓу запознаени, спремни страни (некогаш наречени "пазарни учесници" или еквиваленти) во трансакција помеѓу неповрзани страни, наместо подмирување на трансакција на некој минат или иден датум.[3]

4. Разликата помеѓу исходот на сметководствената проценка и износот кој е првично признат и обелоденет во финансиските извештаи автоматски не значи и погрешно прикажување во финансиските извештаи. Ова посебно е случај кај сметководствените проценки за објективна вредност, бидејќи на секој исход неизбежно имаат влијание настаните и условите кои настануваат по датумот на кој мерењата се проценети за целите на финансиските извештаи.

### Датум на стапување во сила

5. Овој МСР стапува во сила за ревизии на финансиски извештаи за периоди кои почнуваат на или по 15 декември 2009 година.

## Цел

1 МСР 315, "Идентификување и проценка на ризиците од материјално погрешно прикажување преку разбирање на ентитетот и неговото опкружување."

2 МСР 330, "Одговори на ревизорот на проценетите ризици ."

3 Може да постојат различни дефиниции за објективна вредност кај различните рамки за финансиско известување.

## РЕВИЗИЈА НА СМЕТКОВОДСТВЕНИ ПРОЦЕНКИ, ВКЛУЧУВАЈЌИ СМЕТКОВОДСТВЕНИ ПРОЦЕНКИ ЗА ОБЈЕКТИВНАТА ВРЕДНОСТ И ПОВРЗАНИ ОБЕЛОДЕНУВАЊА

6. Целта на ревизорот е да прибави достатни и соодветни ревизорски докази за тоа дали:

   (1) Сметководствените проценки, вклучително сметководствените проценки за објективна вредност, во финансиските извештаи, било да се признаени или обелоденети, се разумни.

   (2) Поврзаните обелоденувања во финансиските извештаи се соодветни, во контекст на применливата рамка за финансиско известување.

## Дефиниции

7. Заради потребите на МСР, значењето на следните термини е опишано подолу:

   (1) Сметководствена проценка - Определување на приближна вредност на монетарен износ во отсуство на прецизен начин на мерење. Овој поим се користи за износи кои се мерени според објективна вредност кога постои несигурност во проценувањето, како и за други износи за кои е потребна проценка. Во случаи каде овој МСР ги покрива само сметководствените проценки кои вклучуваат мерење според објективна вредност, се користи поимот "сметководствените проценки за објективна вредност".

   (2) Поединечна проценка на ревизорот или ревизорски распон на проценки - Износот или распонот на износи, респективно, кои се изведени од ревизорските докази со цел за употреба при вреднувањето на поединечните проценки на раководството.

   (3) Несигурност на проценките - Подложноста на сметководствените проценки и поврзаните обелоденувања на инхерентен недостиг на прецизност во нивното мерење.

   (4) Пристрасност на раководството - Недостиг на неутралност од страна на раководството во правењето на информациите.

   (5) Поединечна проценка на раководството - Износот одбран од страна на раководството за признавање или обелоденување во финансиските извештаи како сметководствена проценка.

   (6) Исход од сметководствените проценки - Реалниот монетарен износ кој претставува резултат од разрешувањето на основни трансакции, настани или услови на кои се однесува сметководствената проценка.

## Барања

### Постапки за оценка на ризикот и поврзани активности

8. Во текот на извршувањето на постапките на проценка на ризикот како и разбирањето на ентитетот и неговото опкружување, вклучувајќи ја неговата интерна контрола, согласно МСР 315,[4] ревизорот треба да стекне разбирање за следното со цел да има основа за идентификација и оцена на ризикот од материјално погрешно прикажување при сметководствените проценки: (Точка. А12)

   (1) Барањата согласно применливата рамка за финансиско известување релевантна за сметководствените проценки, вклучително поврзаните обелоденувања. (Точка. А13-А15)

   (2) Како раководството ги идентификува оние трансакции, настани и услови кои може да доведат до потребата за сметководствените проценки да бидат признаени или обелоденети во финансиските извештаи. Во стекнувањето на ова разбирање ревизорот треба да направи распрашување на раководството за промените во

4 МСР 315, точки 5-6 и 11-12.

околностите кои може да доведат до нови, или да создадат потреба за ревизија на постоечките, сметководствени проценки. (Точка. А16-А21)

(3) Како раководството ги прави сметководствените проценки и разбирањето на податоците на кои тие се базираат, вклучувајќи: (Точка. А22-А23)

(i) Методот, вклучувајќи го и онаму каде е применливо моделот, користен при правењето на сметководствената проценка. (Точка. А24-А26)

(ii) Релевантните контроли. (Точка. А27-А28)

(iii) Дали раководството користело експерт. (Точка. А29-А30)

(iv) Претпоставките на кои се засновани сметководствените проценки. (Точка. А31-А36)

(v) Дали имало или требало да има промена во однос на минатиот период во методите за правењето на сметководствените проценки и, ако да, зошто. (Точка. А37)

(vi) Дали и, ако да, како раководството го проценило ефектот на несигурноста на проценката. (Точка. А38)

9. Ревизорот треба да го провери исходот од сметководствените проценки вклучени во финансиските извештаи од претходниот период, или, онаму каде е применливо, нивната последователна повторна проценка заради потребата за тековниот период. Природата и обемот на ревизорската проверка ја зема предвид природата на сметководствените проценки и дали информацијата прибавена од проверката би била релевантна во идентификацијата и проценката на ризиците од материјално погрешно прикажување на сметководствените проценки во финансиските извештаи за тековниот период. Меѓутоа, проверката нема за цел да ги доведува во прашање проценките направени во претходните периоди кои биле базирани на информациите кои биле достапни во тоа време. (Точка. А39-А44)

**Идентификување и проценка на ризиците од материјално погрешно прикажување**

10. Во идентификацијата и проценката на ризиците од материјално погрешно прикажување, согласно МСР 315,[5] ревизорот треба да го оцени степенот на несигурност на проценката поврзана со сметководствена проценка. (Точка. А45-А46)

11. Ревизорот треба да определи дали, во расудувањето на ревизорот, некоја од оние сметководствени проценки кои се идентификувани дека имаат висока несигурност на проценката доведуваат до значителни ризици. (Точка. А47-А51)

**Одговор на проценетите ризици од материјално погрешно прикажување**

12. Врз основа на проценетите ризици од материјално погрешно прикажување, ревизорот треба да определи: (Точка. А52)

(1) Дали раководството соодветно ги применило барањата на применливата рамка за финансиско известување релевантна за сметководствената проценка. (Точка. А53-А56)

(2) Дали методите за подготовка на сметководствените проценки се соодветни и се применети конзистентно, како и дали промените, доколку ги има, во сметководствените проценки или во методите за нивна подготовка во претходниот период се соодветни во околностите. (Точка. А57-А58)

5 МСР 315, точка 25.

## РЕВИЗИЈА НА СМЕТКОВОДСТВЕНИ ПРОЦЕНКИ, ВКЛУЧУВАЈЌИ СМЕТКОВОДСТВЕНИ ПРОЦЕНКИ ЗА ОБЈЕКТИВНАТА ВРЕДНОСТ И ПОВРЗАНИ ОБЕЛОДЕНУВАЊА

13. Како одговор на проценетите ризици од материјално погрешно прикажување, согласно МСР 330,[6] ревизорот треба да превземе едно или повеќе од следните дејствија, земајќи ја предвид природата на сметководствената проценка: (Точка. А59-А61)

(1) Да определи дали настаните кои се случиле до датумот на ревизорскиот извештај даваат ревизорски доказ во врска со сметководствената проценка. (Точка. А62-А67)

(2) Да тестира како раководството ја направило сметководствената проценка и податоците на кои таа е базирана. Врз основа на тоа, ревизорот треба да процени дали: (Точка. А68-А70)

(i) Методот за мерење кој е употребен е соодветен во околностите. (Точка. А71-А76)

(ii) Претпоставките употребени од раководството се разумни имајќи ги предвид целите на мерењето на применливата рамка за финансиско известување. (Точка. А77-А83)

(3) Да ја тестира оперативната ефективност на контролите за тоа како раководството ја направило сметководствената проценка, заедно со соодветните суштински постапки. (Точка. А84-А86)

(4) Да развие поединечна проценка или распон за да ја оцени точката на процена на раководството. За таа цел: (Точка. А87-А91)

(i) Доколку ревизорот користи претпоставки или методи кои се разликуваат од оние на раководството, ревизорот треба да стекне разбирање на претпоставките или методите на раководството, кое е достатно за да потврди дека поединечната проценка или обемот на ревизорот ги земаат во предвид релевантните променливи и да ја оцени секоја значителна разлика од поединечната проценка на раководството. (Точка. А92)

(ii) Доколку ревизорот заклучи дека е соодветно да користи распон, ревизорот ќе го стесни распонот, врз основа на достапните ревизорски докази, додека сите исходи во рамките на распонот не се сметаат за разумни. (Точка. А93-А95)

14. Во одредувањето на работите идентификувани во точка 12 или кои одговараат на проценетите ризици од материјално погрешно прикажување во согласност со точка 13, ревизорот треба да земе во предвид дали се потребни специјализирани вештини или знаење во врска со еден или повеќе аспекти од сметководствените проценки за да се прибави достатен и соодветен ревизорски доказ. (Точка. А96-А101)

**Понатамошни суштински постапки кои имаат за цел да одговорат на значајните ризици**
*Несигурност на проценката*

15. За сметководствените проценки кои доведуваат до значајни ризици, дополнително во однос на другите суштински постапки кои се извршени за да се задоволат барањата на МСР 330,[7] ревизорот треба да го оцени следното: (Точка. А102)

(1) Како раководството ги земало во предвид алтернативните претпоставки или исходи, и зошто тоа ги отфрлило, или како раководството поинаку ја земало во предвид несигурноста на проценката во правењето на сметководствената проценка. (Точка. А103-А106)

(2) Дали значајните претпоставки користени од страна на раководството се разумни. (Точка. А107-А109)

---

6 МСР 330, точка 5.

7 МСР 330, точка 18.

(3) Онаму каде е релевантно за разумноста на значајните претпоставки употребени од раководството или соодветната примена на применливата рамка за финансиско известување, намерата на раководството да спроведе активност во специфична насока и неговата способност да го направи тоа. (Точка. А110)

16. Ако, според расудувањето на ревизорот, раководството не се осврнало соодветно на ефектот на несигурноста на проценката на сметководствените проценки кои доведуваат до значајни ризици, ревизорот треба, ако смета дека е потребно, да развие распон со кој ќе ја оцени разумноста на сметководствената проценка. (Точка. А111-А112)

*Признавање и критериуми за мерење*

17. За сметководствените проценки кои доведуваат до значајни ризици, ревизорот треба да прибави достатни и соодветни ревизорски докази за тоа дали:

(1) Одлуката на раководството да ја признае, или да не ја признае сметководствената проценка во финансиските извештаи. (Точка. А113-А114)

(2) Избраната основа за мерењето за сметководствените проценки. (Точка. А115)

се во согласност со барањата на применливата рамка за финансиско известување.

**Оценување на разумноста на сметководствените проценки, и утврдување на погрешни прикажувања**

18. Ревизорот треба да оцени, врз основа на ревизорските докази, дали сметководствените проценки во финансиските извештаи се разумни во контекст на применливата рамка за финансиско известување, или се погрешно прикажани. (Точка. А116- А119)

**Обелоденувања кои се однесуваат на сметководствените проценки**

19. Ревизорот треба да прибави достатни и соодветни ревизорски докази за тоа дали обелоденувањата во финансиските извештаи кои се поврзани со сметководствените проценки се во согласност со барањата на применливата рамка за финансиско известување. (Точка. А120-А121)

20. За сметководствените проценки кои доведуваат до значајни ризици, ревизорот треба исто така да ја оцени адекватноста на обелоденувањето на несигурноста на нивната проценка во финансиските извештаи во контекст на применливата рамка за финансиско известување. (Точка. А122-А123)

**Индикатори за можна пристрасност на раководството**

21. Ревизорот треба да ги разгледа расудувањата и одлуките донесени од страна на раководството во правењето на сметководствените проценки, за да идентификува дали постојат индикатори за можна пристрасност на раководството. Индикаторите за можна пристрасност на раководството самите по себе не претставуваат погрешни прикажувања за целите на изведување заклучоци за разумноста на поединечните сметководствени проценки. (Точка. А124- А125)

**Пишани изјави на раководството**

22. Ревизорот ќе прибави пишани изјави од раководството и онаму каде е соодветно од оние кои се задолжени за управувањето за тоа дали веруваат дека значајните претпоставки кои се користат при правење на сметководствените проценки се разумни. (Реф: точка.А126-А127)

**Документација**

23. Ревизорот ќе ги вклучи во ревизорската документација:[8]

8 МСР 230, "Ревизорска документација," точки 8-11, и точка А6.

РЕВИЗИЈА НА СМЕТКОВОДСТВЕНИ ПРОЦЕНКИ, ВКЛУЧУВАЈЌИ СМЕТКОВОДСТВЕНИ ПРОЦЕНКИ ЗА ОБЈЕКТИВНАТА ВРЕДНОСТ И ПОВРЗАНИ ОБЕЛОДЕНУВАЊА

(1) Основата на ревизорските заклучоци во врска со разумноста на сметководствените проценки и нивното обелоденување кои доведуваат до значителни ризици.

(2) Индикатори на можна пристрасност на раководството, доколку такви постојат. (Точка. А128)

# РЕВИЗИЈА НА СМЕТКОВОДСТВЕНИ ПРОЦЕНКИ, ВКЛУЧУВАЈЌИ СМЕТКОВОДСТВЕНИ ПРОЦЕНКИ ЗА ОБЈЕКТИВНАТА ВРЕДНОСТ И ПОВРЗАНИ ОБЕЛОДЕНУВАЊА

**Примена и други објаснувачки материјали**
**Природата на сметководствените проценки** (Точка. 2)

A1. Поради несигурностите инхерентни во деловните активности, некои ставки во финансиските извештаи може да бидат само проценети. Понатаму, специфични карактеристики на средството, обврските и компоненти на главнината или основата или моделот на мерење согласно со рамката на финансиското известување може да доведат до потреба да се процени ставка во финансискиот извештај. Некои рамки на финансиско известување одредуваат специфични методи на мерење и обелоденувања, кои се бара да бидат направени во финансиските извештаи, додека некои други рамки за финансиско известување се помалку специфични. Прилогот на овој МСР го дискутира мерењето на објективната вредност и обелоденувањето согласно различни рамки на финансиско известување.

A2. Некои сметководствени проценки вклучуваат релативно ниска несигурност во сметководствените проценки, што може да доведе до понизок ризик од погрешно прикажување, на пример:

- Сметководствени проценки кои се јавуваат кај ентитети кои се занимаваат со деловни активности кои не се сложени.
- Сметководствени проценки кои често се извршуваат и ажурираат бидејќи се однесуваат на рутински трансакции.
- Сметководствени проценки изведени од податоци кои се лесно достапни, како што се публикувани податоци за каматните стапки и пазарни цени на хартиите од вредност. Ваквите податоци се наведени како "видливи" во контекст на сметководствена проценка за објективна вредност.
- Сметководствени проценки по објективна вредност каде методот на мерење согласно применливата рамка за финансиско известување е едноставен и лесно применлив на средствата и обврските кои треба да се измерат по објективна вредност.
- Сметководствени проценки за објективна вредност каде моделот кој се користи за мерење на сметководствената проценка е добро познат или општо прифатен, под услов претпоставките или инпутите во моделот да се видливи.

A3. Меѓутоа за некои сметководствени проценки, можеби има релативно висока несигурност, особено онаму каде истите се базирани врз основа на значајни претпоставки, на пример:

- Сметководствени проценки кои се однесуваат на исходи од судски спорови.
- Сметководствени проценки за објективна вредност за деривативни финансиски инструменти со кои не се тргува активно.
- Сметководствени проценки за објективна вредност за кои се користи високо специјализиран модел развиен од страна на ентитетот за кои има претпоставки и инпути кои не може да се најдат на пазарот.

A4. Степенот на несигурност варира во зависност од природата на сметководствената проценка, степенот до кој постои општоприфатен метод или модел за подготовка на сметководствена проценка, и субјективноста на претпоставките кои се користени за подготовка на сметководствената проценка. Во некои случаи, несигурноста која се однесува на сметководствената проценка може да биде толку голема, што

критериумите за признавање во применливата рамка за финансиско известување не се исполнети и сметководствена проценка не може да биде направена.

А5. Не сите ставки во финансиските извештаи кои бараат мерење според објективна вредност, вклучуваат несигурност на проценката. На пример, ова може да биде случај кај некои ставки во финансиските извештаи каде постои активен и отворен пазар каде има лесно достапни и веродостојни информации за цените по кои е направена фактичката размена, во кој случај постоењето на публикувана котирана пазарна цена вообичаено е најдобар ревизорски доказ за објективната вредност. Меѓутоа несигурност на проценката може да постои дури и кога методот на вреднување и податоците се добро дефинирани. На пример, вреднување на хартиите од вредност котирани на активен и отворен пазар по котирани пазарни цени може да бара корекција согласно применливата рамка за финансиско известување на ентитетот доколку вложувањето е значајно во однос на пазарот или е предмет на ограничувања на можноста за продажба на пазарот. Понатаму, економските услови кои преовладувале во тоа време, на пример, неликвидност во соодветниот пазар, може да има влијание на несигурноста на проценката.

А6. Дополнителни примери на ситуации каде има потреба од сметководствени проценки, освен сметководствени проценки за објективна вредност, може да вклучуваат:

- Исправка на вредност за сомнителни сметки.
- Застарени залихи.
- Обврски по гаранции.
- Метод на депрецијација или корисен век на средствата.
- Резервирање на сметководствената вредност каде постои несигурност во врска со нејзината надоместливост.
- Исход од долгорочни договори.
- Трошоци кои се јавуваат од спогодби од судски спорови и пресуди.

А7. Дополнителни примери за ситуации каде може да се бара сметководствена проценка за објективна вредност вклучуваат:

- Сложени финансиски инструменти со кои не се тргува на активен и отворен пазар.
- Плаќање врз основа на акции.
- Недвижности или опрема која се чува за отуѓување.
- Одредени средства и обврски набавени при деловна комбинација, вклучително гудвил и нематеријални средства..
- Трансакции кои вклучуваат размена на средства или обврски помеѓу независни страни без монетарен надомест, на пример немонетарна размена на постројки во различни деловни линии.

А8. Проценката вклучува расудување засновано на информации кои се достапни кога финансиските извештаи се подготвени. За многу сметководствени проценки, ова вклучува правење на претпоставки за прашања кои се неизвесни во времето на проценка. Ревизорот не е одговорен за предвидување на идните услови, трансакции или настани кои доколку се познати за време на ревизијата значително би влијаеле на

активностите на раководството или претпоставките користени од страна на раководството.

*Пристрасност на раководството*

А9. Рамката за финансиско известување често бара неутралност, односно ослободување од пристрасност. Сметководствените проценки се непрецизни, и можат да бидат под влијание на расудувањето на раководството. Ваквите расудувања може да вклучуваат ненамерна или намерна пристрасност на раководството (на пример, заради мотивацијата да се постигне очекуваниот резултат). Подложноста на сметководствена проценка на пристрасност на раководството се зголемува со субјективноста која е вклучена при подготовка на истата. Ненамерна пристрасност на раководството и потенцијалот за намерна пристрасност на раководството се инхерентни во субјективните одлуки кои често се бара да се направат при правење на сметководствената проценка. За континуирани ревизии, индикаторите за можната пристрасност на раководството идентификувани во текот на ревизијата на претходните периоди влијаат на планирањето и идентификувањето на ризикот и активностите за оценка на ревизорот, во тековниот период.

А10Пристрасноста на раководството може да биде тешко да се открие на ниво на сметка. Може единствено да биде идентификувано кога ќе се земе предвид збирно во рамките на групите на сметководствени проценки или сите сметководствени проценки, или кога се следи во текот на неколку сметководствени периоди. Иако некоја форма на пристрасност кај раководството е инхерентна кај субјективните одлуки, при правење на такви расудувања може да се нема намера кај раководството да ги доведе до заблуда корисниците на финансиските извештаи. Меѓутоа, онаму каде постои намера да се доведат во заблуда, пристрасноста на раководството по природа е измама.

*Специфичности кои треба да се земат предвид кај ентитети од јавниот сектор*

А11Ентитетите во јавниот сектор може да имаат значителен износ на специјализирани средства за кои нема веднаш достапни и веродостојни извори на информации, за целите на мерење според објективна вредност или врз основа на сегашната вредност или комбинација на двете. Често специјализираните средства кои се чуваат не генерираат парични текови ниту имаат активен пазар. Заради тоа, мерењето по објективна вредност вообичаено бара проценка и може да биде комплексно а во некои ретки случаи дури може да биде невозможно.

**Постапки за оценка на ризикот и поврзани активности** (Точка. 8)

А12Постапките за оценка на ризикот и поврзаните активности кои се бараат согласно со точка 8 од овој МСР му помага на ревизорот во развој на очекувања за природата и типот на сметководствени проценки кои може да ги има ентитетот. Примарното разгледување на ревизорот е дали стекнатото разбирање е доволно за да ги идентификува и оцени ризиците од материјално погрешно прикажување во однос на сметководствените проценки и да ја планира природата и обемот на идните ревизорски постапки.

*Стекнување на разбирање на барањата на применливата рамка за финансиско известување* (Точка. 8(а))

А13Стекнувањето на разбирањето на барањата на применливата рамка за финансиско известување му помага на ревизорот при утврдување, дали, истата на пример:

## РЕВИЗИЈА НА СМЕТКОВОДСТВЕНИ ПРОЦЕНКИ, ВКЛУЧУВАЈЌИ СМЕТКОВОДСТВЕНИ ПРОЦЕНКИ ЗА ОБЈЕКТИВНАТА ВРЕДНОСТ И ПОВРЗАНИ ОБЕЛОДЕНУВАЊА

- Пропишува одредени услови за признавање,[9] или методи за мерење на сметководствени проценки.
- Специфицира одредени услови кои дозволуваат или бараат мерење според објективна вредност, на пример, преку референцирање кон намерата на раководството да спроведе одреден тек на дејствие во врска со средство или обврска.
- Специфицира барани или дозволени обелоденувања.

Стекнувањето на ваквото разбирање, на ревизорот исто му дава основа за дискусии со раководството за тоа како раководството ги применило тие барања релевантни за сметководствената проценка и утврдувањето на ревизорот за тоа дали истите биле соодветно применети.

A14 Рамката за финансиско известување може да даде упатство на раководството при утврдување на поединечна проценка онаму каде постојат алтернативи. Некои рамки за финансиско известување, на пример, бараат избраната поединечна проценка да биде алтернативата која го одразува расудувањето на раководството за најверојатниот исход .[10]

Други, може да бараат, на пример, користење на дисконтинурана веројатност-пондерирани очекувани вредности. Во некои случаи, раководството може директно да направи поединечна проценка. Во други случаи, раководството ќе може да направи поединечна проценка само откако ќе ги земе предвид алтернативните претпоставки или исходи, од кои ќе биде во можност да ја утврди поединечната проценка.

A15 Рамките за финансиско известување може да бараат обелоденување на информации кои се однесуваат на значајни претпоставки за кои сметководствената проценка е посебно чувствителна. Онаму каде постои висок степен на несигурност на проценката, некои рамки за финансиско известување не дозволуваат сметководствена проценка да биде признаена во финансиските извештаи, но може да се бараат одредени обелоденувања во белешките кон финансиските извештаи.

*Стекнување на разбирање за тоа како раководството ја идентификува потребата од сметководствени проценки* (Точка. 8(б))

A16 Подготовката на финансиски извештаи бара раководството да утврди дали трансакцијата, настанот или условот доведува до потребата да се подготви сметководствена проценка, и дали сите сметководствени проценки се признаени, измерени и обелоденети во финансиските извештаи во согласност со применливата рамка за финансиско известување.

A17 Идентификацијата на раководството на трансакциите, настаните и условите кои доведуваат до потребата за сметководствени проценки, веројатно е базирана на:

- Познавањето од страна на раководството на деловното работење и индустријата на ентитетот во кој тој делува.
- Познавањето на раководството на имплементацијата на деловните стратегии во тековниот период.

9 Повеќето рамки за финансиско известување бараат вклучување во билансот на состојба или во билансот на успех на ставки кои го задоволуваат критериумот на признавање. Обелоденувањето на сметководствените политики и додавање белешки кон финансиските извештаи не може да го исправи неуспехот да се признаат таквите ставки, вклучително и сметководствените проценки.

10 Различни рамки за финансиско известување може да користат различни терминологии за опишување на поединечните проценки утврдени на овој начин.

## РЕВИЗИЈА НА СМЕТКОВОДСТВЕНИ ПРОЦЕНКИ, ВКЛУЧУВАЈЌИ СМЕТКОВОДСТВЕНИ ПРОЦЕНКИ ЗА ОБЈЕКТИВНАТА ВРЕДНОСТ И ПОВРЗАНИ ОБЕЛОДЕНУВАЊА

- Онаму каде е применливо, кумулативното искуство на раководството од подготовка на финансиските извештаи во претходните периоди.

Во некои случаи, ревизорот може да стекне разбирање за тоа како раководството ја идентификува потребата за сметководствени проценки примарно преку распрашување на раководството. Во други случаи, каде процесот на раководење е повеќе структурен, на пример кога раководството има формална функција за управување со ризици, ревизорот може да спроведе постапки за оценка на ризикот кои ќе се насочат кон методите и практиките кои раководството ги следи за периодична проверка на условите кои доведуваат до сметководствените проценки и онаму каде е потребно, повторни проценки на сметководствените проценки. Комплетноста на сметководствените проценки често претставува важно прашање за ревизорот, посебно кај сметководствените проценки кои се однесуваат на обврските.

A18 Разбирањето на ентитетот и неговото опкружување стекнато во текот на извршување на постапката за оценка на ризикот, заедно со другите ревизорски докази стекнати во текот на ревизијата, му помагаат на ревизорот при идентификување на околностите, или промената на околностите кои може да доведат до потреба за подготовка на сметководствена проценка.

A19 Распрашување на раководството во врска со промените во околностите, може да вклучува на пример распрашувања за тоа дали:

- Ентитетот се вклучил во нови видови на трансакции кои може да доведат до сметководствени проценки.
- Условите на трансакциите, кои може да доведат до сметководствени проценки, се промениле.
- Сметководствените политики кои се однесуваат на сметководствените проценки се промениле како резултат на промените на барањата кај применливата рамка за финансиско известување или поради друга причина.
- Регулаторни или други промени надвор од контролата на раководството кои бараат раководството да ја ревидира или да направи нова сметководствена проценка.
- Нови околности или настани кои настанале а кои може да доведат до потребата за нови или ревидирани сметководствени проценки.

A20 Во текот на ревизијата, ревизорот може да идентификува трансакции, настани или услови кои доведуваат до потреба за сметководствени проценки кои раководството не успеало да ги идентификува. МСР 315 се занимава со околностите каде ревизорот идентификува ризици од материјално погрешно прикажување кое раководството не успеало да ги идентификува, вклучително утврдување дали постои значаен недостаток во интерните контроли во врска со процесот на оценка на ризикот на ентитетот.[11]

Специфичности што треба да се земат предвид кај помали ентитети

A21 Стекнување на разбирање за помалите ентитети е најчесто помалку сложено бидејќи нивните деловни активности често се ограничени и трансакциите се помалку сложени. На пример, често поединец, на пример сопственикот – менаџер, ја идентификува потребата за правење на сметководствена проценка и ревизорот може соодветно да ги насочи распрашувањата.

11 МСР 315, точка 16

## РЕВИЗИЈА НА СМЕТКОВОДСТВЕНИ ПРОЦЕНКИ, ВКЛУЧУВАЈЌИ СМЕТКОВОДСТВЕНИ ПРОЦЕНКИ ЗА ОБЈЕКТИВНАТА ВРЕДНОСТ И ПОВРЗАНИ ОБЕЛОДЕНУВАЊА

*Стекнување на разбирање за тоа како раководството ги прави сметководствените проценки* (Точка. 8(в))

А22Подготовката на финансиските извештаи исто така бара раководството да воспостави процес на правење на сметководствени проценки кај финансиското известување, вклучително соодветни интерни контроли. Ваквите процеси вклучуваат:

- Избор на соодветни сметководствени политики и пропишување на процеси на проценка, вклучително соодветни методи (или каде е соодветно модели) на проценка или вреднување.
- Развој или идентификација на релевантни податоци или претпоставки кои влијаат на сметководствените проценки.
- Периодична проверка на околностите кои доведуваат до сметководствени проценки и повторна проценка на сметководствените проценки, онаму каде е потребно.

А23Прашањата кои ревизорот може да ги земе предвид при стекнување на разбирање за тоа како раководството ги прави сметководствените проценки, ги вклучуваат на пример:

- Видовите на сметки и трансакции на кои се однесуваат сметководствените проценки (на пример, дали сметководствените проценки се јавуваат од евидентирање на рутински повторливи трансакции или дали се јавуваат од неповторливи или невообичаени трансакции).
- Дали, и доколку е тоа случај, како раководството ги користело признатите техники на мерење за правење на одредени сметководствени проценки.
- Дали сметководствените проценки се направени врз основа на податоци достапни на меѓу-датум, и доколку е тоа случај, дали и како раководството го земало предвид влијанието на овие настани, трансакции и промени во околностите кои се случиле меѓу тој датум и крајот на периодот.

*Метода на мерење, вклучително користење на модели (Точка. 8(в)(i))*

А24Во некои случаи, применливата рамка за финансиско известување може да го пропишува методот на мерење на сметководствената проценка, на пример, одреден модел кој треба да се користи при мерење на проценката на објективната вредност. Меѓутоа во многу случаи применливата рамка за финансиско известување не го пропишува методот на мерење или може да специфицира алтернативни методи за мерење.

А25Кога применливата рамка за финансиско известување не пропишува одреден метод кој треба да се користи во одредени околности, прашањата кои ревизорот треба да ги земе предвид при стекнување на разбирање на методите, или онаму каде е применливо, на моделите користени за правење на сметководствени проценки вклучуваат на пример:

- При избор на одредена метода, како раководството ја зело предвид природата на средствата или обврските кои се проценети.
- Дали ентитетот делува во одредено деловно работење, дејност, или опкружување во која постојат методи кои вообичаено се користат за правење на соодветен вид на сметководствена проценка.

А26Може да има поголем ризик од материјално погрешно прикажување,на пример, во случаи, кога раководството интерно развило модел кој има за цел да се користи при правење

на сметководствена проценка или кој отстапува од методот кој вообичаено се користи во одредена дејност или опкружување.

Релевантни контроли (Точка. 8(в)(ii))

A27 Прашања кои ревизорот треба да ги земе предвид при стекнување на разбирање за релевантните контроли, вклучува, на пример, искуството и експертизата на оние кои ги подготвуваат сметководствените проценки и контроли. Прашањата се однесуваат на:

- Како раководството ја утврдува комплетноста, релевантноста и точноста на податоците користени за развивање на сметководствените проценки.
- Проверка и одобрување на сметководствените проценки, вклучително претпоставките или инпутите користени во нивен развој, од страна на соодветно ниво на раководството и онаму каде е соодветно, оние кои се задолжени за управувањето.
- Поделбата на должностите помеѓу оние кои го обврзуваат ентитетот за правење на трансакциите и оние кои се задолжени за вршење на проценката, вклучително дали доделувањето на одговорностите, соодветно ги зема предвид природата на ентитетот, и неговите производи или услуги (на пример, во случај на големи финансиски институции, соодветна поделба на должности може да вклучи независна функција одговорна за проценка и вреднување на објективната вредност на сопствените финансиски производи на која треба да се вработени поединци чија плата не треба да биде поврзана со вакви производи).

A28 Во зависност од околностите, други контроли може да се релевантни при правење на сметководствените проценки. На пример, доколку ентитетот користи специфични модели при правење на сметководствените проценки, раководството може да постави одредени политики и постапки во врска со овие модели. Релевантните контроли може да ги вклучуваат, на пример, оние контроли кои се воспоставени преку:

- Дизајн и развој или избор на одреден модел за одредена намена.
- Користењето на тој модел.
- Одржување и периодична потврда на интегритетот на моделот.

Користење на експерт од страна на раководството (Точка. 8(в)(iii))

A29 Раководството може да има, или ентитетот може да ангажира поединци со искуство и експертиза неопходни за да се направат бараните поединечни проценки. Во некои случаи, раководството може да има потреба од ангажирање на експерт за правење или како помош при правење на истите. Оваа потреба може да се јави на пример, заради:

- Специјализираната природа на прашањето кое бара проценка, на пример, мерење резерви на минерали и јаглеродороди во рударска дејност.
- Техничката природа на моделите кои се користат за да се исполнат некои барања од применливата рамка за финансиско известување, како што е случајот на мерење на објективната вредност.
- Невообичаената или неповторливата природа на околностите, трансакциите или настаните кои бараат сметководствена проценка.

## РЕВИЗИЈА НА СМЕТКОВОДСТВЕНИ ПРОЦЕНКИ, ВКЛУЧУВАЈЌИ СМЕТКОВОДСТВЕНИ ПРОЦЕНКИ ЗА ОБЈЕКТИВНАТА ВРЕДНОСТ И ПОВРЗАНИ ОБЕЛОДЕНУВАЊА

Специфичности што треба да се земат предвид кај помали ентитети

A30Кај помалите ентитети околностите кои бараат сметководствена проценка се често такви што сопственикот – менаџер е способен да ја направи потребната поединечна проценка. Меѓутоа во некои случаи, ќе се јави потреба од експерт. Дискусијата, рано во ревизијата, со сопственикот – менаџер во врска со природата на која и да е сметководствена проценка, комплетноста на сметководствените проценки и соодветноста на процесот на проценка може да му помогне на сопственикот – менаџер во утврдување дали има потреба да користи експерт.

Претпоставки (Точка. 8(в)(iv))

A31Претпоставките се интегрална компонента на сметководствените проценки. Прашањата кои ревизорот треба да ги земе предвид при стекнување на разбирање за претпоставките на кои се засновани сметководствените проценки вклучуваат, на пример:

- Природата на претпоставките, вклучително кои од претпоставките најверојатно се значајни претпоставки.
- Како раководството оценува дали претпоставките се релевантни и комплетни (односно, дали сите релевантни варијабли се земени предвид).
- Каде е применливо, како раководството утврдува дека користените претпоставки се интерно конзистентни.
- Дали претпоставките се однесуваат на прашања кои се под контрола на раководството (на пример, претпоставки во врска со одржување на програми кои може да имаат влијание на каматните стапки, стапките на смртност, потенцијални судски и регулаторни постапки, или варијабилноста и временскиот распоред на идните парични текови).
- Природата и обемот на документацијата, доколку има потреба од истата, како поткрепа на претпоставките.

Претпоставките може да бидат направени или идентификувани од страна на експерт за да му помогнат на раководството при правење на сметководствените проценки. Ваквите претпоставки, кога се користат од страна на раководството, стануваат претпоставки на раководството.

A32Во некои случаи, претпоставките, може да се однесуваат на инпути, на пример, онаму каде раководството користи модел за правење на сметководствена проценка, иако терминот инпут може исто да се однесува и на основните податоци на кои одредени претпоставки се применети.

A33Раководството може да поддржи претпоставки кои произлегуваат од различен вид на информации, кои произлегуваат од интерни и екстерни извори, кај кои релевантноста и веродостојноста може да варира. Во некои случаи, претпоставките може веродостојно да се засноваат на применливи информации или од екстерни извори (на пример, публикувани каматни стапки или други статистички податоци) или интерни извори (на пример, историски информации или претходни околности искусени од страна на ентитетот). Во други случаи, претпоставките може да се посубјективни, на пример, онаму каде ентитетот нема искуство или не постојат екстерни извори.

## РЕВИЗИЈА НА СМЕТКОВОДСТВЕНИ ПРОЦЕНКИ, ВКЛУЧУВАЈЌИ СМЕТКОВОДСТВЕНИ ПРОЦЕНКИ ЗА ОБЈЕКТИВНАТА ВРЕДНОСТ И ПОВРЗАНИ ОБЕЛОДЕНУВАЊА

A34. Во случај на сметководствени проценки за објективна вредност, претпоставките ја одразуваат или се конзистентни со тоа што запознаени, спремни страни (некогаш наречени " пазарни учесници" или еквиваленти) би го користеле при утврдување на објективна вредност при размена на средство или подмирување на обврска. Одредени претпоставки, исто така ќе варираат во зависност од карактеристиките на средството и обврската која се вреднува (на пример, пазарен пристап или пристап базиран на добивката) и барањата на применливата рамка за финансиско известување.

A35. Во однос на сметководствените проценки за објективна вредност, претпоставките или инпутите варираат во зависност на нивниот извор или основа, како што следи:

(1) Оние кои рефлектираат тоа што пазарните учесници би го користеле при вреднување на средствата или обврските врз основа на пазарни податоци добиени од извори кои се независни од ентитетот што известува (некогаш наречени "видливи инпути" или еквиваленти).

(2) Оние кои го одразуваат сопственото расудување на ентитетот, во врска со тоа кои претпоставки пазарните ученици би ги користеле при вреднување на средствата и обврските развиени врз основа на најдобрите информации кои се достапни во околностите (некогаш искажани како "невидливи инпути" или еквиваленти).

Меѓутоа, во пракса, разликата меѓу (а) и (б) не е секогаш очигледна. Понатаму, може да биде неопходно, раководството да избере од голем број на различни претпоставки кои се користат од различни пазарни учесници.

A36. Степенот на субјективност, како, дали претпоставката или инпутот се видливи, има влијание на степенот на несигурност на проценката и согласно на тоа има влијание на ревизорската оценка на ризикот од материјално погрешно прикажување кај одредена сметководствена проценка.

Промени во методите на правење на сметководствени проценки (Точка. 8(в)(v))

A37. При процена, како раководството ги прави сметководствените проценки, од ревизорот се бара да разбере дали имало или требало да има промена во методите на правење на сметководствени проценки, во претходниот период. Одреден метод на проценка може да има потреба да се промени како одговор на промените во околностите или опкружувањето кои имаат влијание на ентитетот или во барањата на применливата рамка за финансиско известување. Доколку раководството го променило методот на подготовка на сметководствена проценка, важно е раководството да покаже дека новиот метод е посоодветен, или е резултат на промените. На пример, доколку раководството ги промени основите на подготовка на сметководствена проценка, од пристапот означено-според-пазарната, во користење на модел, ревизорот ќе ги предизвика претпоставките на раководството во врска со пазарните услови, дали истите се разумни од аспект на економските околности.

Несигурност на проценката (Точка. 8(в)(vi))

A38. Прашања кои ревизорот треба да ги земе предвид при стекнување на разбирање за тоа дали, и доколку е тоа случајот, како раководството го оценил ефектот на несигурноста на проценката. Тие може да вклучуваат, на пример:

- Дали и доколку е тоа случај, како раководството ги зема предвид алтернативните претпоставки или исходи преку, на пример, извршување на анализа на чувствителност за да го утврди ефектот на промените во претпоставките на сметководствената проценка.

## РЕВИЗИЈА НА СМЕТКОВОДСТВЕНИ ПРОЦЕНКИ, ВКЛУЧУВАЈЌИ СМЕТКОВОДСТВЕНИ ПРОЦЕНКИ ЗА ОБЈЕКТИВНАТА ВРЕДНОСТ И ПОВРЗАНИ ОБЕЛОДЕНУВАЊА

- Како раководството ја утврдува сметководствената проценка кога анализата укажува на повеќе исходи-сценарија.
- Дали раководството го следи исходот од сметководствените проценки направени во претходниот период, и дали раководството соодветно одговорило на резултатите од таа постапка на следење.

*Проверка на сметководствените проценки од претходните периоди* (Точка. 9)

A39 Исходот на сметководствената проценка често ќе се разликува од сметководствената проценка признаена во финансиските извештаи од претходниот период. Со извршување на постапките за оценка на ризикот, со цел ревизорот да ги идентификува и разбере причините за ваквите разлики, ревизорот може да добие:

- Информации во врска со ефективноста на процесот на проценка, на раководството, од претходниот период, од кој ревизорот ќе расуди за веројатната ефективност на тековниот процес на раководството.
- Ревизорски доказ кој е релевантен за повторна проценка на сметководствени проценки од претходниот период, во тековниот период.
- *Ревизорски доказ за прашања како што се несигурност на проценката, кои може да* се бара да се обелоденат во финансиските извештаи.

A40 Проверката на сметководствените проценки од претходниот период исто може да му помогне на ревизорот, во тековниот период, при идентификување на околностите или условите кои ја зголемуваат подложноста на сметководствените проценки на, или укажуваат присуство на, можна пристрасност на раководството. Професионалниот скептицизам на ревизорот му помага во идентификација на такви околности или услови, како и во утврдувањето на природата, временскиот распоред и обемот на понатамошните ревизорски постапки.

A41 Согласно МСР 240[12], се бара ретроспективна проверка на расудувањето на раководството како и на претпоставките поврзани со значајните сметководствени проценки. Овие проверки се прават како дел од барањата, ревизорот да дизајнира и изврши постапки за проверка на сметководствените проценки од аспект на пристрасност што би преставувала ризик од материјално погрешно прикажување поради измама, како одговор на ризикот, раководството да ги заобиколи контролите. Од практични причини, проверката на сметководствените проценки од претходните периоди од страна на ревизорот, како дел на постапката за проценка на ризикот, во согласност со овој МСР, може да биде спроведен заедно со проверките кои МСР 240, бара да се направат.

A42 Ревизорот може да одлучи дека е потребна подетална проверка на оние сметководствени проценки кои биле идентификувани во ревизијата од претходниот период како проценки со висока несигурност, или за оние сметководствени проценки кои значително се промениле од претходниот период. Од друга страна, на пример, ревизорот може да просуди дека за сметководствените проценки кои се јавуваат од евиденција на рутински повторливи трансакции, за целите на проверката доволно е користење на аналитички постапки и процедури на оценка на ризикот.

A43 За сметководствени проценки за објективна вредност и други сметководствени проценки засновани на тековните услови на датумот на мерење, може да постојат повеќе варијации помеѓу износот на објективна вредност признаена во финансиските

12 МСР 240, "Одговорности на ревизорот поврзани со измамата во ревизијата на финансиските извештаи," точка 32(б)(ii).

извештаи од претходните години и исходот или повторно проценетите износи за целите на тековниот период.

Ова е поради фактот што целта на мерењето кај вакви сметководствени проценки е перцепцијата за вредноста во одредена временска точка, што може значително и брзо да се промени со промена на опкружувањето во кое делува ентитетот.

Ревизорот може да ја насочи проверката кон добивање на информации кои ќе бидат релевантни за идентификација и оцената на ризикот од материјално погрешно прикажување. На пример, во некои случаи стекнување на разбирање за промените во претпоставките на пазарните учесници, кои имале влијание на исходот на сметководствената проценка за објективната вредност од претходниот период, малку е веројатно дека ќе даде релевантна информација за ревизорски цели. Доколку е тоа случајот, тогаш ревизорското разгледување на резултатите од сметководствените проценки за објективна вредност од претходните периоди може да биде насочено кон разбирање на ефективноста на процесот на проценка на раководството од претходниот период, односно еден вид на евиденција за ефективноста на раководството, од која ревизорот може да расуди за веројатната ефективност на тековниот процес на раководството.

A44 Разликата помеѓу исходот од сметководствената проценка и износот признаен во финансиските извештаи од претходниот период, не мора да претставува погрешно прикажување на финансиските извештаи од претходниот период. Меѓутоа, тоа може да е случај, на пример, доколку разликата се јавува од информација која била достапна на раководството кога финансиските извештаи од претходниот период биле финализирани, или може да е разумно да се очекува дека истите можеле да се добијат и да бидат земени предвид при подготовката на тие финансиски извештаи. Многу рамки на финансиско известување содржат упатство за разликување помеѓу промените на сметководствени проценки кои претставуваат погрешни прикажувања и промените кои тоа не се, и бараниот сметководствен третман кој треба да се примени.

**Идентификување и проценка на ризиците од материјално погрешно прикажување**

*Несигурност на проценката* (Точка. 10)

A45 Степенот на несигурност поврзан со сметководствената проценка може да биде под влијание од фактори како што се:

- Степенот до кој сметководствената проценка зависи од расудување.
- Чувствителност на сметководствената проценка на промените во претпоставките.
- Постоење на призната техника за мерење која може да ја ублажи несигурноста на проценката (меѓутоа, субјективноста на користените претпоставки како инпути, сепак може да доведе до несигурност на проценката).
- Должината на периодот на прогнозата, и релевантноста на податоците подготвени во минатите периоди со цел да се прогнозираат идните настани.
- Достапноста на веродостојни податоци од екстерни извори.
- Степенот до кој сметководствената проценка е заснована на видливи и невидливи инпути.

Степенот на несигурност на проценката поврзана со сметководствената проценка може да има влијание на подложноста на пристрасност кај проценката

A46 Прашања кои ревизорот ги зема предвид при оцена на ризикот од материјално погрешно прикажување може исто така да вклучи:

## РЕВИЗИЈА НА СМЕТКОВОДСТВЕНИ ПРОЦЕНКИ, ВКЛУЧУВАЈЌИ СМЕТКОВОДСТВЕНИ ПРОЦЕНКИ ЗА ОБЈЕКТИВНАТА ВРЕДНОСТ И ПОВРЗАНИ ОБЕЛОДЕНУВАЊА

- Фактичка или очекувана големина на сметководствената проценка.
- Евидентираниот износ на сметководствена проценка (односно поединечната проценка на раководството) во сооднос со износот кој ревизорот очекува да е евидентиран.
- Дали раководството користело експерт при подготовка на сметководствените проценки.
- Исходот на проверката на сметководствените проценки од претходни периоди.

*Висока несигурност на проценките и значајни ризици* (Точка. 11)

A47 Примери на сметководствени проценки кои може да имаат висока несигурност на проценка, вклучуваат:

- Сметководствени проценки кои се во висок степен зависни од расудувањето, на пример расудување во врска со исходот на претстоечки судски спор или износот или временскиот распоред на идните парични текови кои зависат од неизвесни настани многу години во иднината.
- Сметководствени проценки кои не се пресметани со користење на признаени техники на мерење.
- Сметководствени проценки каде резултатите на ревизорската проверка на слични сметководствени проценки направени во финансиските извештаи од претходните години укажуваат на значајна разлика меѓу првичната сметководствена проценка и фактичкиот исход.
- Сметководствени проценки за објективна вредност за кои се користи високо специјализиран модел развиен од страна на ентитетот или за кој не постојат видливи инпути.

A48. Навидум нематеријална сметководствена проценка може да има потенцијал да резултира во материјално погрешно прикажување поради несигурност на проценката, односно, висината на износот признаен и обелоденет во финансиските извештаи како сметководствена проценка не мора да е индикација за неговата несигурност на проценката.

A49. Во некои околности, несигурноста на проценката е толку висока што не може да се направи разумна сметководствена проценка. Поради тоа, применливата рамка за финансиско известување може да спречи ставката да се признае во финансиските извештаи, или нејзиното мерење да биде според објективната вредност. Во таквите случаи значајните ризици се однесуваат не само на тоа дали сметководствена проценка треба да биде признаена, или дали треба да биде мерена според објективна вредност, туку и за адекватноста на признавањето. Во контекст на ваквите сметководствени проценки, применливата рамка за финансиско известување може да бара обелоденување на сметководствените проценки и на високата несигурност на проценката која е поврзана со нив (видете точки А120- А123).

A50. Доколку ревизорот одреди дека сметководствената проценка доведува до значаен ризик, од ревизорот се бара да стекне разбирање за контролите на ентитетот, вклучувајќи ги и контролните активности.[13]

13 13 МСР 315, точка 29.

## РЕВИЗИЈА НА СМЕТКОВОДСТВЕНИ ПРОЦЕНКИ, ВКЛУЧУВАЈЌИ СМЕТКОВОДСТВЕНИ ПРОЦЕНКИ ЗА ОБЈЕКТИВНАТА ВРЕДНОСТ И ПОВРЗАНИ ОБЕЛОДЕНУВАЊА

A51. Во некои случаи, несигурноста на сметководствена проценка може да доведе до значајна недоверба за способноста на ентитетот да продолжи како континуитет. МСР 570[14] воспоставува барања и дава упатства за таквите околности.

**Одговори на проценетите ризици од материјално погрешно прикажување** (Точка. 12)

A52. МСР 330 бара ревизорот да дизајнира и изврши ревизорски постапки чија природа, временски распоред и обем одговараат на проценетиот ризик од материјално погрешно прикажување во врска со сметководствените проценки истовремено и во финансиските извештаи и ниво на тврдење.[15] Точките А53-А115 се фокусираат на специфичните одговори само на нивото на тврдење.

*Примена на барањата на применливата рамка за финансиско известување* (Точка. 12(а))

A53. Многу рамки за финансиско известување пропишуваат одредени околности за признавањето на сметководствени проценки и специфицираат методи за нивна подготовка како и за бараните обелоденувања. Ваквите барања може да бидат комплексни и да бараат примена на расудување. Врз основа на разбирањето стекнато при извршувањето на ревизорските постапки за оценка на ризикот, барањата на применливата рамка за финансиско известување кои може да бидат подложни на погрешна примена и различна интерпретација, стануваат фокус на ревизорот.

A54. Одредувањето дали раководството соодветно ги применило барањата на применливата рамка за финансиско известување, делумно се заснова на познавањето на ревизорот, на ентитетот и неговата средина. На пример, за мерење на објективната вредност на некои ставки, како нематеријалните средства стекнати при деловна комбинација, може да вклучи специјални разгледувања кои се афектирани од природата на ентитетот и неговите активности.

A55. Во некои ситуации, можат да бидат потребни дополнителни ревизорски постапки, како што е инспекцијата на средствата од страна на ревизорот, за да се утврди дека раководството соодветно ги применило барањата на применливата рамка за финансиско известување.

A56. Примената на барањата на применливата рамка за финансиско известување, бара од раководството да размисли за промена на средината или околностите кои влијаат на ентитетот. На пример, воведувањето на активен пазар на одредена класа на средство или обврска, може да укаже дека употребата на дисконтирани парични текови за проценка на објективната вредност на таквото средство или обврска не е веќе соодветно.

*Конзистентност на методите и основа за промени* (Точка. 12(б))

A57. Земањето предвид, од страна на ревизорот, на промената на сметководствена проценка, или на методот за нејзина подготовка во однос на претходниот период, е важно затоа што промената која не се базира на промена на околностите или на нова информација се смета за произволна. Произволните промени во сметководствената проценка резултираат, со тек на време, со неконзистентност на финансиските извештаи и може да доведат до погрешно прикажување на финансиските извештаи или да бидат индикатор за можна пристрасност на раководството.

14 МСР 570, "Континуитет."

15 МСР 330, точки 5-6.

## РЕВИЗИЈА НА СМЕТКОВОДСТВЕНИ ПРОЦЕНКИ, ВКЛУЧУВАЈЌИ СМЕТКОВОДСТВЕНИ ПРОЦЕНКИ ЗА ОБЈЕКТИВНАТА ВРЕДНОСТ И ПОВРЗАНИ ОБЕЛОДЕНУВАЊА

A58. Раководството често може да даде добра причина за промената во сметководствената проценка или на методот за подготовка на сметководствена проценка, во однос на претходниот период, базирана на промена на околностите. Прашање на расудување е што е добра причина како и адекватноста на поткрепа за задоволување на раководството дека имало промена во околностите, која бара промена на сметководствената проценка или на методот за подготовка на сметководствена проценка.

*Одговори на проценетите ризици од материјално погрешни прикажувања* (Точка. 13)

A59. Одлуката на ревизорот за тоа кој одговор, одделно или во комбинација, во точка 13 да го превземе, за да одговори на ризикот од материјално погрешно прикажување може да биде под влијание на работите како:

- Природата на сметководствената проценка, вклучувајќи и дали таа се појавува при рутинска или не рутинска трансакција.
- Дали постапката/ките се очекува дека ефективно ќе му дадат на ревизорот достатен и соодветен ревизорски доказ.
- Проценетиот ризик од материјално погрешно прикажување, вклучувајќи и дали проценетиот ризик е значаен ризик.

A60. На пример, кога се оценува разумноста на исправките на вредност за сомнителни побарувања, ефективна постапка за ревизорот може да биде да ги провери последователните парични наплати во комбинација со други постапки. Онаму каде оценката на несигурноста на проценката која е поврзана со сметководствена проценка е висока, како на пример, сметководствена проценка базирана на сопствен модел за кој постојат невидливи инпути, може да се случи да биде неопходна комбинација на одговори на оценетите ризици од точка 13, за да се стекне со достатен и соодветен ревизорски доказ.

A61. Дополнителни упатства кои ги објаснуваат околностите под кои секој од одговорите може да биде соодветен е во точките A62-A95.

Настани кои се случуваат до датумот на ревизорскиот извештај (Точка. 13(а))

A62. Определувањето дали настаните кои се случуваат до датумот на ревизорскиот извештај даваат ревизорски доказ во врска со сметководствена проценка, може да биде соодветен одговор кога ваквите настани се очекува да:

- Се случат.
- Даваат ревизорски доказ кој ја потврдува или негира сметководствената проценка.

A63. Настаните кои се случуваат до датумот на ревизорскиот извештај, некогаш може да дадат достатен и соодветен ревизорски доказ во врска со сметководствената проценка. На пример, продажба на целосната залиха на заменетиот производ кратко по завршување на периодот може да даде доказ за проценката на нејзината нето реализирана вредност. Во вакви случаи, може да нема потреба да се извршат дополнителни ревизорски постапки на сметководствената проценка, под услов да е добиен достатен и соодветен ревизорски доказ.

## РЕВИЗИЈА НА СМЕТКОВОДСТВЕНИ ПРОЦЕНКИ, ВКЛУЧУВАЈЌИ СМЕТКОВОДСТВЕНИ ПРОЦЕНКИ ЗА ОБЈЕКТИВНАТА ВРЕДНОСТ И ПОВРЗАНИ ОБЕЛОДЕНУВАЊА

A64. За некои сметководствени проценки, малку е веројатно дека настаните кои се случуваат до датумот на ревизорскиот извештај, ќе дадат ревизорски доказ за сметководствената проценка.

На пример, условите или настаните кои се однесуваат на некои сметководствени проценки се развиваат во тек на подолг период. Исто така, бидејќи целта на мерењето на сметководствени проценки за објективна вредност, информациите добиени по завршувањето на периодот, може да не ги одразуваат условите кои постоеле во времето на финансискиот извештај и затоа може да не бидат релевантни за мерењето на објективната вредност сметководствената проценка. Точка 13 идентификува други одговори на ризиците од материјално погрешно прикажување, кои ревизорот може да ги превземе.

A65. Во некои случаи, настаните кои се контрадикторни на сметководствената проценка може да укажуваат дека раководството има неефективен процес за подготовка на сметководствени проценки, или дека постои пристрасност на раководството во подготовката на сметководствените проценки.

A66. Иако ревизорот може да реши да не превзема ваков пристап во однос на специфични сметководствени проценки, ревизорот е должен да се придржува до МСР 560.[16] Ревизорот е должен да изврши ревизорски постапки кои се дизајнирани да прибават достатен и соодветен ревизорски доказ дека сите настани кои се случиле меѓу датумот на финансискиот извештај и датумот на ревизорскиот извештај кои бараат корекции или обелоденување во финансиските извештаи се идентификувани[17] и соодветно искажани во финансиските извештаи.[18] Бидејќи мерењето на многу сметководствени проценки, освен сметководствените проценки на објективната вредност, обично зависат од исходот на идните услови, трансакции или настани, работата на ревизорот согласно МСР 560 е особено релевантна.

*Специфичности што треба да се земат предвид кај помали ентитети*

A67. Кога постои подолг период помеѓу датумот на билансот на состојба и датумот на издавање на ревизорскиот извештај, проверката од страна на ревизорот, на настаните во овој период, може да биде ефикасен одговор за оние сметководствени проценки кои не се сметководствени проценки за објективни вредности. Ова посебно може да е случај, во некои помали ентитети управувани од сопственикот, особено кога раководството нема формални постапки за контрола на сметководствените проценки.

Тестирање на тоа како раководството ги направило сметководствените проценки (Точка. 13б))

A68. Тестирањето како раководството ја направило сметководствена проценка и податоците на кои таа се базира може да биде соодветен одговор кога сметководствената проценка е сметководствена проценка за објективната вредност добиена врз основа на модел кои користи видливи и невидливи инпути. Ова може да е соодветно кога, на пример:

- Сметководствената проценка е добиена од рутинско процесирање на податоци од страна на сметководствениот систем на ентитетот.
- Ревизорската проверка на слични сметководствени проценки направени во финансиските извештаи од претходниот период укажуваат дека процесот на раководството и од тековниот период е веројатно дека е ефективен.

16 16 МСР 560, "Последователни настани."

17 17 МСР 560, точка 6

18 18 МСР 560, точка 8.

## РЕВИЗИЈА НА СМЕТКОВОДСТВЕНИ ПРОЦЕНКИ, ВКЛУЧУВАЈЌИ СМЕТКОВОДСТВЕНИ ПРОЦЕНКИ ЗА ОБЈЕКТИВНАТА ВРЕДНОСТ И ПОВРЗАНИ ОБЕЛОДЕНУВАЊА

- Сметководствената проценка се базира на голема популација на ставки од слична природа кои поединечно не се значајни.

A69. Тестирањето, како раководството ја направило сметководствената проценка може, на пример, да вклучува:

- Тестирање на степенот до кој податоците на кои се темели сметководствената проценка се точни, комплетни и релевантни, и дали сметководствената проценка е соодветно одредена со користење на такви податоци и претпоставки на раководството.
- Земајќи го предвид изворот, релевантноста и веродостојноста на екстерните податоци или информации, вклучувајќи ги оние кои се добиени од екстерни експерти ангажирани од страна на раководството да помогнат во правењето на сметководствена проценка.
- Повторната проценка на сметководствената проценка, и проверката на информациите за сметководствена проценка заради внатрешна конзистентност.
- Земајќи ја предвид проверката од страна на раководството и процесите за одобрување.

Специфичности што треба да се земат предвид кај помали ентитети

A70. Кај помали ентитети, процесот за правење на сметководствени проценки веројатно е дека ќе биде помалку структуриран отколку кај поголемите ентитети. Помалите ентитети со активно вклучување на раководството може да немаат опширни описи на сметководствените постапки, софистицирани сметководствени евиденции и пишани политики. Дури и доколку ентитетот нема формално воспоставени процеси, не значи дека раководството не е способно да даде основа врз однос на која ревизорот ќе може да ја тестира сметководствената проценка.

Оценување на методот за мерење (Точка. 13(б)(i))

A71. Кога применливата рамка за финансиско известување не го пропишува методот за мерење, тогаш оценувањето дали користениот метод, вклучувајќи го и секој применлив модел, е соодветен во околностите, е прашање на професионално расудување.

A72. За оваа цел, работи кои ревизорот може да ги земе предвид вклучуваат, на пример, дали:

- Расудувањето на раководството во врска со избраниот метод е разумно.
- Раководството достатно ги оценило и соодветно ги применило критериумите, доколку има такви, дадени во рамката за финансиско известување за да ја поткрепи избраната метода.
- Методата на вреднување е соодветна во околностите, земајќи ја предвид природата на средството или обврската која се вреднува и рамката за финансиско известување на ентитетот.
- Методата на вреднување е соодветна во однос на деловното работење, дејноста и опкружувањето во кое што работи ентитетот.

A73. Раководството може да има определено дека различни методи на вреднување резултираат во распон на значајно различни мерења според објективната вредност. Во

вакви случаи, ревизорот треба да оцени како ентитетот ги има испитано причините за овие разлики при утврдувањето на своите мерења според објективната вредност.

Користење на модели за вреднување

A74. Во некои случаи, посебно кога се прават сметководствени проценки за објективна вредност, раководството може да користи модел. Дали употребениот модел е соодветен во околностите, може да зависи од голем број на фактори, како што е природата на ентитетот и неговата средина, вклучително и дејноста во која работи и специфичните средства или обврски кои се мерат.

A75. Степенот до кој следните прашања се релевантни зависи од околностите, вклучително и дали моделот е некој кој е комерцијално достапен за употреба во одреден сектор или дејност, или пак е сопствен модел. Во некои случаи, ентитетот може да користи и експерт за да развие и тестира модел.

A76. Во зависност од околностите, работи кои ревизорот исто така може да ги земе предвид во тестирањето на моделот вклучуваат, на пример, дали:

- Моделот е проверен пред користењето, со периодични проверки за да се осигура дека сеуште е употреблив за наменетата употреба. Процесот на валидација, на ентитетот, може да вклучува оценување на:
  - Теоретската издржаност и математичкиот интегритет, вклучувајќи ја и соодветноста на параметрите на моделот.
  - Конзистентноста и комплетноста на инпутите на моделот со пазарната пракса.
  - Аутпутот на моделот во споредба со вистинските трансакции.
- Постојат соодветни политики и постапки за контрола на промените.
- Моделот периодично се калибрира и тестира за валидност, особено кога инпутите се субјективни.
- Се направени прилагодувања на аутпутот на моделот, вклучително во случај на сметководствени проценки за објективна вредност, дали таквите прилагодување ги одразуваат претпоставките кои пазарни учесници би ги употребиле во слични околности.
- Моделот е соодветно документиран, вклучувајќи ја планираната примена и ограничувањата на моделот и неговите клучни параметри, потребни инпути и резултати на било која извршена анализа на проверка.

Претпоставки користени од раководството (Точка. 13(б)(ii))

A77. Оценката на ревизорот, на претпоставките користени од страна на раководството, се базира само на информациите достапни на ревизорот во време на ревизијата. Ревизорските постапки кои се занимаваат со претпоставките на раководството се извршува во контекст на ревизијата на финансиските извештаи на ентитетот, а не со цел давање мислење за претпоставките, сами по себе.

A78. Работи кои ревизорот може да ги има предвид во оценувањето на разумноста на претпоставките употребени од раководството вклучуваат, на пример:

- Дали одделните претпоставки делуваат разумно.

## РЕВИЗИЈА НА СМЕТКОВОДСТВЕНИ ПРОЦЕНКИ, ВКЛУЧУВАЈЌИ СМЕТКОВОДСТВЕНИ ПРОЦЕНКИ ЗА ОБЈЕКТИВНАТА ВРЕДНОСТ И ПОВРЗАНИ ОБЕЛОДЕНУВАЊА

- Дали претпоставките се меѓусебно зависни и интерно конзистентни.
- Дали претпоставките делуваат разумно кога ќе се земат предвид сумарно или во комбинација со други претпоставки, било за таа сметководствена проценка или за други сметководствени проценки.
- Во случајот на сметководствени проценки за објективна вредност, дали претпоставките соодветно ги одразуваат видливите пазарни претпоставки.

A79. Претпоставките на коишто се базирани сметководствените проценки вообичаено го одразуваат она што раководството очекува да биде исходот на одредени цели и стратегии. Во ваков случај, ревизорот може да спроведе ревизорски постапки за да ја процени разумноста на ваквите претпоставки, земајќи предвид на пример дали претпоставките се реалистични и конзистентни со:

- Општото економско опкружување и економските околности на ентитетот.
- Плановите на ентитетот.
- Претпоставките направени во претходните години, доколку е соодветно.
- Минатото искуство или претходните услови искусени од страна на ентитетот до степенот до којшто може да се смета дека историските информации ги претставуваат идните околности или настани.
- Други претпоставки користени од страна на раководството во врска со финансиските извештаи.

A80. Разумноста на користените претпоставки може да зависи од намерата и способноста на раководството да спроведе одредени текови на активности. Раководството често ги документира плановите и намерите кои се релевантни за специфични средства или обврски а меѓународната рамка за финансиско известување може, да бара тоа и да се прави. Иако обемот на ревизорски докази кои треба да прибават, во врска со намерата и способноста на раководството е прашање на професионално расудување, ревизорските постапки може да го вклучуваат следното:

- Разгледување на минатото искуство на раководството во однос на спроведувањето на неговите искажани намери во врска со средствата или обврските.
- Проверка на пишани планови и друга документација, вклучувајќи ги и, кога е применливо, буџетите, записниците итн.
- Разгледување на искажаните причини на раководството за избирање на одреден тек на дејствие.
- Проверка на настаните кои се случиле последователно на датумот на финансиските извештаи, а се до датумот на ревизорскиот извештај.
- Процена на способноста на раководството да спроведе одреден тек на дејствие земајќи ги предвид економските околности на ентитетот, вклучувајќи ги и импликациите на неговите договорни обврзувања.

Одредени рамки на финансиски известување, меѓутоа, може да не дозволуваат да се земат предвид плановите или намерите на раководството кога се врши.сметководствена проценка. Ова често е случај за сметководствени проценки за објективна вредност бидејќи нивната цел на мерење бара претпоставките да ги одразуваат оние користени од пазарните учесници.

## РЕВИЗИЈА НА СМЕТКОВОДСТВЕНИ ПРОЦЕНКИ, ВКЛУЧУВАЈЌИ СМЕТКОВОДСТВЕНИ ПРОЦЕНКИ ЗА ОБЈЕКТИВНАТА ВРЕДНОСТ И ПОВРЗАНИ ОБЕЛОДЕНУВАЊА

A81. Работи кои ревизорот може да ги земе предвид кога ја оценува разумноста на претпоставките користени од раководството, а засновани на сметководствените проценки за објективна вредност, како дополнение на оние дискутирани погоре, каде што е применливо, може да вклучат, на пример:

- Онаму каде што е релевантно, дали е, и ако е, како раководството ги има вклучено пазарно специфичните инпути, во развој на претпоставките.
- Дали претпоставките се конзистентни со видливите пазарни услови како и со карактеристиките на средството или обврската кои се мерат според објективна вредност.
- Дали изворите на претпоставки на пазарните учесници се релевантни и веродостојни и како раководството ги има избрано претпоставките кои ќе ги употреби при постоење на голем број различни претпоставки на пазарните учесници.
- Каде што е соодветно, дали е, и ако е, како раководството ги има земено предвид претпоставките искористени во, или информациите за, споредбените трансакции, средства или обврски.

A82. Дополнително, сметководствените проценки за објективна вредност може да се состојат од видливи инпути како и невидливи инпути. Онаму каде сметководствени проценки за објективна вредност се темелат на невидливи инпути, работите кои ревизорот треба да ги земе во предвид вклучуваат, на пример, како раководството го поткрепува следното:

- Идентификацијата на карактеристиките на пазарните учесници релевантни за сметководствената проценка.
- Модификациите кои ги има направено на сопствените претпоставки за да го рефлектира својот поглед на претпоставките кои би ги користеле пазарните учесници.
- Дали ги има инкорпорирано најдобрите достапни информации во околностите.
- Онаму каде е применливо, како неговите претпоставки ги земаат предвид споредбените трансакции, средства и обврски.

Ако има невидливи инпути, поверојатно е дека ревизорската оценка на претпоставките ќе треба да се комбинира со други одговори на проценетите ризици од точка 13 за да се прибават достатни соодветни ревизорски докази. Во таков случај, може да биде неопходно ревизорот да изврши и други ревизорски постапки, на пример, испитување на поткрепувачката документација во врска со проверката и одобрување на сметководствената проценка од страна на соодветните нивоа на раководството и, каде што е соодветно, од оние кои се задолжени за управувањето.

A83. При процена на разумноста на претпоставките кои ја поткрепуваат сметководствената проценка, ревизорот може да идентификува една или повеќе значајни претпоставки. Доколку е ова случај, ова може да укаже дека сметководствената проценка има висока несигурност и може да доведе до значителен ризик. Дополнителни одговори на значителните ризици се опишани во точките А102-А115.

Тестирање на оперативната ефективност на контролите (Точка. 13(в))

A84. Тестирањето на оперативната ефективност на контролите за тоа како раководството ја има подготвено сметководствената проценка, може да биде соодветен одговор кога процесот на управување е соодветно дизајниран, имплементиран и одржуван, на пример:

## РЕВИЗИЈА НА СМЕТКОВОДСТВЕНИ ПРОЦЕНКИ, ВКЛУЧУВАЈЌИ СМЕТКОВОДСТВЕНИ ПРОЦЕНКИ ЗА ОБЈЕКТИВНАТА ВРЕДНОСТ И ПОВРЗАНИ ОБЕЛОДЕНУВАЊА

- Постојат контроли за проверка и одобрување на сметководствени проценки од страна на соодветно ниво на раководството и онаму каде е соодветно од оние кои се задолжени за управувањето.
- Сметководствената проценка е изведена од рутинско процесирање на податоци од страна на сметководствениот систем на ентитетот.

A85. Тестирање на оперативната ефективност на контролите се бара кога или:

(1) Оценката на ревизорот на ризикот од материјално погрешно прикажување на ниво на тврдење вклучува очекување дека контролите на процесот работат ефикасно.

(2) Суштинските постапки, сами по себе, не даваат достатен и соодветен ревизорски доказ, на ниво на тврдење.[19]

Специфичности што треба да се земат предвид кај помали ентитети

A86. Контролите над процесот на правење на сметководствени проценки може да постојат кај помали ентитети, но формалноста на истите може да варира. Понатаму, помалите ентитети може да утврдат дека одредени видови на контроли не се потребни поради активната инволвираност на раководството во процесот на финансиско известување. Меѓутоа, во случај на многу помали ентитети може да не постојат многу контроли кои ревизорот може да ги идентификува. Од оваа причина, одговорот на ревизорот кон оценетиот ризик најверојатно ќе биде суштински по природа, при што ревизорот би подготвил еден или повеќе од другите одговори искажани во точка 13.

Развој на поединечна проценка или распон (Точка. 13(г))

A87. Развој на поединечна проценка или распон на проценки за оцена на поединечната проценка на раководството, може да биде соодветен одговор на пример, кога:

- Сметководствената проценка не е изведена од рутинско процесирање на податоци од страна на сметководствениот систем.
- Проверката на ревизорот на слични сметководствени проценки направени во финансиските извештаи од претходните периоди укажува дека е малку веројатно тековниот процес на раководството да е ефикасен.
- Контролата на ентитетот во и над процесите на утврдување на сметководствени проценки од страна на раководството не е добро дизајнирана или соодветно имплементирана.
- Настани или трансакции помеѓу крајот на периодот и датумот на ревизорскиот извештај се во спротивност со поединечната проценка на раководството.
- Постојат алтернативни извори на релевантни податоци достапни на ревизорот кои може да се користат при подготовка на поединечна проценка или распон.

A88. Дури и кога контролите на ентитетот се добро дизајнирани и соодветно имплементирани, развојот на поединечна проценка или распон може да биде ефикасен или ефективен одговор на оценетиот ризик. Во други ситуации, ревизорот може да го земе предвид овој одговор при утврдување дали идни постапки се неопходни, и доколку тоа е случај, нивната природа и обем.

19 МСР 330, точка 8

## РЕВИЗИЈА НА СМЕТКОВОДСТВЕНИ ПРОЦЕНКИ, ВКЛУЧУВАЈЌИ СМЕТКОВОДСТВЕНИ ПРОЦЕНКИ ЗА ОБЈЕКТИВНАТА ВРЕДНОСТ И ПОВРЗАНИ ОБЕЛОДЕНУВАЊА

A89. Пристапот превземен од страна на ревизорот при развој било на поединечна проценка или распон може да варира во зависност од тоа што се смета за најефективно во околностите. На пример, ревизорот може првично да развие прелиминарна поединечна проценка и потоа да ја оцени нејзината осетливост на промените во претпоставките со цел да го потврди распонот со кој би ја оценил поединечната проценка на раководството. Алтернативно, ревизорот може да започне со развивање на распон за целите на утврдување на, каде е можно, поединечна проценка.

A90. Способноста на ревизорот на направи поединечна проценка, наспроти распон, зависи од неколку фактори, вклучително користениот модел, природата и обемот на достапните податоци и несигурноста на проценката што постои кај сметководствената проценка. Понатаму, одлуката за развој на поединечна проценка или распон може да биде под влијание на применливата рамка за финансиско известување, според која може да се бара поединечната проценка која треба да се користи откако ќе се земат предвид алтернативните исходи и претпоставки, или да се бара одреден метод на мерење (на пример користење на дисконтинурана веројатност-пондерирани очекувани вредности).

A91. Ревизорот може да развие поединечна проценка или распон на неколку начини, на пример, преку:

- Користење на модел, на пример, кој може комерцијално да се купи за користење во одреден сектор или дејност, или сопствен модел како и модел развиен од ревизорот.
- Понатамошен развој на разгледувањата на раководството во врска со алтернативни претпоставки или исходи, со на пример, воведување на различен сет на претпоставки.
- Вработување или ангажирање на лица со специјализирана експертиза за да развијат или извршат модел, или да обезбедат релевантни претпоставки.
- Референцирање кон други споредбени околности, трансакции или настани, или онаму каде е релевантно пазари за споредбени средства или обврски.
- Разбирање на претпоставките или методите на раководството (Точка. 13(г)(i))

A92. Кога ревизорот прави поединечни проценки или распон и користи методи или претпоставки различни од оние користени од страна на раководството, 13(г)(i) бара ревизорот да стекне достатно разбирање на претпоставките или методите кои ги користи раководството при правење на сметководствената проценка. Ова разбирање, му дава на ревизорот информации кои може да се релевантни при развојот на соодветна поединечна проценка или распон, од страна на ревизорот. Понатаму, му помага на ревизорот да ги разбере или оцени сите значајни разлики од поединечната проценка на раководството. На пример, разлика може да се појави, бидејќи ревизорот користи различни, но еднакво валидни претпоставки, споредбено со оние кои ги користи раководството. Ова може да открие дека сметководствената проценка е крајно чувствителна на одредени претпоставки и согласно на тоа е предмет на висока несигурност на проценката, укажувајќи дека сметководствената проценка може да претставува значителен ризик. Алтернативно, разлика може да се појави како резултат на фактичка грешка направена од страна на раководството. Во зависност од околностите, при донесување на заклучок на ревизорот може да му е од помош да ја дискутира со раководството основата на претпоставките кои се користени и нивната валидност, како и разликата, доколку истата постои, во избраниот пристап при правење на сметководствената проценка.

Намалување на распонот (Точка. 13(г)(ii))

## РЕВИЗИЈА НА СМЕТКОВОДСТВЕНИ ПРОЦЕНКИ, ВКЛУЧУВАЈЌИ СМЕТКОВОДСТВЕНИ ПРОЦЕНКИ ЗА ОБЈЕКТИВНАТА ВРЕДНОСТ И ПОВРЗАНИ ОБЕЛОДЕНУВАЊА

A93. Кога ревизорот ќе заклучи дека е соодветно да користи распон за да ја процени разумноста на поединечната проценка на раководството (ревизорски распон), точка 13(г)(ii) бара распонот да ги опфати сите "разумни исходи" наместо сите можни исходи доколку сакаме истиот да е корисен, бидејќи ваквиот распон би бил преширок за да биде ефикасен за целите на ревизијата. Ревизорскиот распон е корисен и ефикасен кога е достатно ограничен за да му овозможи да ревизорот да заклучи дали сметководствената проценка е погрешно прикажана.

A94. Вообичаено, распонот е соодветен за целите на оценка на разумноста на поединечната проценка на раководството, кога истиот е намален да биде еднаков или помал од материјалноста за извршување на. Меѓутоа, посебно во одредени дејности, може да не е возможно да се намали распонот под таков износ. Ова не го спречува признавањето на сметководствената проценка. Меѓутоа, ова може да укаже дека несигурност на проценката поврзана со сметководствената проценка е таква, што доведува до значителен ризик.

Дополнителни одговори на значителните ризици се опишани во точките А102-А115.

A95. Намалувањето на распонот до позиција каде сите исходи во рамките на распонот се сметаат за разумни, може да се постигне преку:

(1) Елиминирање од распонот на сите распони чии исходи, согласно расудувањето на ревизорот, се екстремни во рамките на распонот, односно е неверојатно дека ќе настанат.

(2) Продолжување на намалување на распонот, врз основа на достапните ревизорски докази, до оној момент, кога ревизорот ќе одлучи дека сите исходи во рамките на распонот, може да се сметаат за разумни. Во некои, ретки случаи, ревизорот може да го намали распонот, до степен кога ревизорскиот доказ не укаже на поединечна проценка.

*Разгледување дали се потребни специјализирани вештини или знаење* (Точка. 14)

A96. При планирање на ревизијата, од ревизорот се бара да ја определи природата, временскиот распоред и обемот на ресурсите потребни за извршување на ревизорскиот ангажман.[20] Ова може да вклучи, онаму каде е потребно, инволвирање на лица со специјализирани вештини и знаења. Дополнително, МСР 220 бара партнерот на ангажманот да биде задоволен, дека тимот на ангажманот и секој екстерен експерт на ревизорот кој не е дел од тимот на ангажманот, колективно ја имаат соодветната експертиза и способност да го извршат ревизорскиот ангажман.[21] Во текот на ревизијата на сметководствени проценки, ревизорот може да ја идентификува, согласно неговото искуство или околностите на ревизијата, потребата за специјализирани вештини или знаења кои треба да се употребат во врска со еден или повеќе аспекти на сметководствените проценки.

A97. Прашањата кои може да имаат влијание при разгледување на тоа дали има потреба ревизорот да користи специјализирани вештини или знаење, вклучува, на пример:

- Природата на основните средства, обврски или компоненти на главнината во одредено деловно работење или дејност (на пример, резерви на минерали, земјоделски средства, комплексни финансиски инструменти).
- Висок степен на несигурност на проценката.

20 20 МСР 300, "*Планирање на ревизија на финансиски извештаи*," точка 8(д).

21 21 МСР 220, "Контрола на квалитет за ревизија на финансиските извештаи," точка 14.

## РЕВИЗИЈА НА СМЕТКОВОДСТВЕНИ ПРОЦЕНКИ, ВКЛУЧУВАЈЌИ СМЕТКОВОДСТВЕНИ ПРОЦЕНКИ ЗА ОБЈЕКТИВНАТА ВРЕДНОСТ И ПОВРЗАНИ ОБЕЛОДЕНУВАЊА

- Комплексни пресметки или специјализирани модели се користат, на пример, при процена на објективната вредност кога не постои активен пазар.
- Комплексноста на барањата на применливата рамка на финансиско известување релевантна за сметководствените проценки, вклучително дали тие области се познати дека се предмет на различни интерпретации или практиката е неконзистентна или истата се развива.
- Постапките кои ревизорот има намера да ги превземе како одговор на оценетиот ризик.

A98. За поголемиот дел на сметководствени проценки, дури и кога има несигурност, малку е веројатно дека ќе има потреба од специјализирани вештини или знаења. На пример, малку е веројатно дека специјализирана вештина или знаење ќе биде потребно за ревизорот да ги процени исправките на сомнителните сметки.

A99. Меѓутоа, ревизорот, може да не поседува потребни специјализирани вештини или знаење, кога прашањето кое се разгледува е во поле различно од сметководство или ревизија и истото треба да го добие од ревизорски експерт. МСР 620[22] воспоставува барања и дава упатства при утврдување на потребата за вработување или ангажирање на ревизорски експерт како и одговорноста на ревизорот при користење на работата на ревизорски експерт.

A100. Понатаму, во некои случаи, ревизорот може да одлучи дека е неопходно да се стекне со специјализирани вештини или знаења во областа на сметководство или ревизија. Поединците со таквите знаења или вештини може да бидат вработени од страна на ревизорската фирма или може да бидат ангажирани од страна на екстерна организација надвор од ревизорската фирма. Онаму каде поединците извршуваат ревизорски постапки во ангажманот тие се дел од тимот на ангажманот и соодветно тие се предмет на барањата од МСР 220.

A101. Во зависност од разбирањето и искуството на ревизорот при работа со ревизорски експерт или оние поединци кои поседуваат специјализирани вештини и знаење, ревизорот може да утврди дека е соодветно да ги дискутира прашањата како што се барањата на применливата рамка за финансиско известување со инволвираните поединци со цел да утврди дека нивната работа е релевантна за ревизорските цели.

**Понатамошни суштински постапки кои имаат за цел да одговорат на значителните ризици** (Точка. 15)

A102. При ревидирање на сметководствените проценки кои може да доведат до значајни ризици, понатамошните ревизорски суштински постапки се фокусирани на проценката на :

(а) Како раководството го оценило ефектот на несигурноста на сметководствената проценка, и ефектот што ваквата несигурност може да ја има на несоодветноста на признавањето на сметководствената проценка во финансиските извештаи.
(б) Соодветноста на поврзаните обелоденувања.

*Несигурност на проценката*

Разгледувања на раководството во врска со несигурноста на проценката (Точка. 15(а))

22 МСР 620, "Користење на работата на експерт на ревизорот."

## РЕВИЗИЈА НА СМЕТКОВОДСТВЕНИ ПРОЦЕНКИ, ВКЛУЧУВАЈЌИ СМЕТКОВОДСТВЕНИ ПРОЦЕНКИ ЗА ОБЈЕКТИВНАТА ВРЕДНОСТ И ПОВРЗАНИ ОБЕЛОДЕНУВАЊА

A103. Раководството може да оцени алтернативни претпоставки или исходи од сметководствените проценки, преку користење на различни методи, во зависност на околностите. Една можност која се користи од страна на раководството, е да изврши анализа на чувствителност. Ова може да вклучува утврдување како монетарниот износ на сметководствената проценка се менува при различни претпоставки. Дури и за сметководствени проценки кои се мерат по објективна вредност може да има варијации поради тоа што различните учесници на пазарот ќе користат различни претпоставки. Анализата на чувствителност може да доведе до развој на разни сценарија за разни исходи, кои некогаш се карактеризираат како опсег на исходи од страна на раководството, како што се "песимистички" и "оптимистички" сценарија.

A104. Анализата на чувствителност може да демонстрира дека сметководствената проценка не е чувствителна на промени кај одредени претпоставки. Алтернативно може да демонстрира дека сметководствената проценка е чувствителна на една или повеќе претпоставки кои може да станат фокус на ревизорското внимание

A105. Ова нема за цел да сугерира дека еден поединечен метод на справување со несигурноста на проценката (како што е анализа на чувствителноста) е посоодветен од друг, или дека разгледувањето на раководството на алтернативни исходи или претпоставки треба да биде извршено преку детален процес поткрепен со екстензивна документација. Попрво, треба да се разгледа дали раководството земало предвид како несигурноста на проценката може да има влијание на важна сметководствената проценка, а не специфичниот начин на кој таа е направена. Следствено, онаму каде раководството не ги земало предвид алтернативните претпоставки или исходи, може да е неопходно ревизорот да дискутира со раководството, и побара поддршка за тоа како раководството се справило со ефектите на несигурноста на проценката врз сметководствената проценка

**Специфичности што треба да се земат предвид кај помали ентитети**

A106. Помалите ентитети може да користат едноставни начини да ја оценат несигурноста во проценката. Како дополнение на ревизорската проверка на достапната документација, ревизорот може да добие друг ревизорски доказ за разгледувањата на раководството на алтернативни претпоставки или исходи, преку распрашување на раководството. Дополнително , раководството може да ја нема потребната експертиза за да ги земе предвид алтернативните исходи или на друг начин да се осврне на несигурноста на проценката на сметководствената проценка. Во такви случаи, ревизорот може да му го објасни на раководството процесот, или различните методи кои се достапни за правење на тоа, и документацијата за тоа. Ова сепак не би ја променило обврската на раководството за подготовката на финансиските извештаи.

Значајни претпоставки (Точка. 15(б))

A107. Претпоставката која е користена при правење на сметководствената проценка може да се смета како значајна доколку разумна варијација во претпоставката материјално би влијаела на мерењето на сметководствената проценка.

A108. Поткрепа за значајните претпоставки добиена преку знаењето на раководството, може да се стекне преку континуирани процеси на стратешка анализа и управување со ризиците, на раководството. Дури и без формално воспоставен процес, ова може да биде случај во помалите ентитети, ревизорот може да биде во можност да ги оцени претпоставките преку распрашување на и дискутирање со раководството, заедно со другите ревизорски постапки, за да прибави достатни и соодветни ревизорски докази.

## РЕВИЗИЈА НА СМЕТКОВОДСТВЕНИ ПРОЦЕНКИ, ВКЛУЧУВАЈЌИ СМЕТКОВОДСТВЕНИ ПРОЦЕНКИ ЗА ОБЈЕКТИВНАТА ВРЕДНОСТ И ПОВРЗАНИ ОБЕЛОДЕНУВАЊА

A109. Прашањата кои ревизорот треба да ги земе предвид при оценувањето на претпоставките направени од страна на раководството се опишани во точките А77-А83.

Намери и способности на раководството (Точка. 15(в))

A110. Прашањата кои ревизорот треба да ги земе предвид во врска со претпоставките направени од страна на раководството и намерите и способностите на раководството се опишани во точките А13 и А80.

*Развивање на распон* (Точка. 16)

A111. Во подготовката на финансиските извештаи, раководството може да биде задоволно дека соодветно се осврнало на ефектите на несигурноста на проценката врз сметководствените проценки кои доведуваат до значајни ризици. Во некои околности, меѓутоа, ревизорот може да гледа на напорите на раководството како на несоодветни. Ова може да биде случај, на пример,онаму каде, според расудувањето на ревизорот:

- Не може да биде прибавен достатен ревизорски доказ преку ревизорското оценување за тоа како раководството се осврнало на ефектите на несигурноста на проценката.
- Неопходно е дополнително да се истражи несигурноста на проценката која е поврзана со сметководствена проценка, на пример, онаму каде ревизорот е свесен за големата варијација на исходи за слични сметководствени проценки во слични околности.
- Не е веројатно дека може да се прибави друг ревизорски доказ, на пример, преку проверка на настаните кои се случиле до датумот на ревизорскиот извештај.
- Може да постојат индикатори за пристрасност на раководството во правењето на сметководствените проценки.

A112. Ревизорските разгледувања при определувањето на распон за оваа намена се опишани во точките А87-А95.

*Признавање и критериуми за мерење*

Признавање на сметководствените проценки во финансиските извештаи (Точка. 17(а))

A113. Онаму каде раководството има признаено сметководствена проценка во финансиските извештаи, фокусот на ревизорското оценување е на тоа дали мерењето на сметководствената проценка е доволно веродостојно за да ги задоволи критериумите за признавање согласно применливата рамка за финансиско известување.

A114. Во однос на сметководствените проценки кои не биле признаени, фокусот на ревизорското оценување е на тоа дали се задоволени критериумите за признавање согласно применливата рамка за финансиско известување. Дури и онаму каде сметководствената проценка не била признаена, и ревизорот заклучува дека ваквиот третман е соодветен, може да има потреба од обелоденување на околностите во белешките на финансиските извештаи. Ревизорот може исто така да одреди дека има потреба да се привлече вниманието на читателот на значајната несигурност со додавање на Пасус за обрнување на внимание во ревизорскиот извештај. МСР 706[23] воспоставува барања и дава упатства во врска со такви пасуси.

Основа за мерење на сметководствените проценки (Точка. 17(б))

23 МСР 706, "Пасуси за нагласување на прашање и пасуси за други прашања во извештајот на независниот ревизор."

## РЕВИЗИЈА НА СМЕТКОВОДСТВЕНИ ПРОЦЕНКИ, ВКЛУЧУВАЈЌИ СМЕТКОВОДСТВЕНИ ПРОЦЕНКИ ЗА ОБЈЕКТИВНАТА ВРЕДНОСТ И ПОВРЗАНИ ОБЕЛОДЕНУВАЊА

A115. Во однос на сметководствените проценки за објективна вредност, некои рамки за финансиско известување претпоставуваат дека објективната вредност може да се измери веродостојно како предуслов било за барање или за дозволување мерење и обелоденување на објективната вредност. Во некои случаи, оваа претпоставка може да се надмине кога, на пример, нема соодветен метод или основа за мерење. Во таков случај, фокусот на ревизорското оценување се става на тоа дали основата на раководството за надминување на претпоставката која се однесува на употребата на објективната вредност искажана под применлива рамка за финансиско известување е соодветна.

**Оценување на разумноста на сметководствените проценки, и утврдување на погрешни прикажувања** (Точка. 18)

A116. Врз основа на прибавените ревизорски докази, ревизорот може да заклучи дека доказите упатуваат на сметководствена проценка која се разликува од поединечната проценка на раководството. Онаму каде ревизорскиот доказ поддржува поединечна проценка, разликата меѓу поединечната проценка на ревизорот и поединечната проценка на раководството претставува погрешно прикажување. Онаму каде ревизорот заклучил дека употребата на ревизорскиот распон дава достатен и соодветен ревизорски доказ, поединечната проценка на раководството која се наоѓа надвор од ревизорскиот распон нема да биде поткрепена со ревизорскиот доказ. Во таков случај погрешното прикажување е, не помалку од разликата помеѓу поединечната проценка на раководството и најблиската точка од ревизорскиот распон.

A117. Онаму каде раководството, од претходниот период, ја сменило сметководствената проценка, или методот за нејзино правење, врз основа на субјективна процена дека имало промена во околностите, ревизорот може да заклучи врз основа на ревизорскиот доказ дека сметководствена проценка е погрешно прикажана како резултат на произволна промена од страна на раководството, или може да ја смета како индикатор за можната пристрасност на раководството (видете точки A124-A125).

A118. МСР 450[24] дава упатство за разликување на погрешни прикажувања за целите на ревизорска оценка на ефектот на некорегирани погрешни прикажувања врз финансиските извештаи. Во врска со сметководствените проценки, погрешно прикажување, причинето било од измама или грешка, може да произлезе како резултат на:

- Погрешни прикажувања за кои не постои сомнение (фактички погрешни прикажувања).
- Разлики кои произлегуваат од расудувањето на раководството во врска со сметководствените проценки кои ревизорот ги смета за неразумни, или изборот или примената на сметководствени политики кои ревизорот смета дека се несоодветни (погрешни прикажувања заради расудување).
- Најдобрата ревизорска проценка за погрешни прикажувања во популации, која вклучува проекција на погрешни прикажувања идентификувани во ревизорски примерок на целата популација од која се извлечени примероците (проектирани погрешни прикажувања).

Во некои случаи кои вклучуваат сметководствените проценки, може да се појави погрешно прикажување како резултат на комбинација на овие околности, правејќи ја одделната идентификација тешка или невозможна.

A119. Оценувањето на разумноста на сметководствените проценки и поврзаните обелоденувања кои се вклучени во белешките на финансиските извештаи, било дали се бара од страна

24 МСР 450, "Оценка на погрешните презентирања идентификувани во текот на ревизијата."

## РЕВИЗИЈА НА СМЕТКОВОДСТВЕНИ ПРОЦЕНКИ, ВКЛУЧУВАЈЌИ СМЕТКОВОДСТВЕНИ ПРОЦЕНКИ ЗА ОБЈЕКТИВНАТА ВРЕДНОСТ И ПОВРЗАНИ ОБЕЛОДЕНУВАЊА

на применливата рамка за финансиско известување или е обелоденето доброволно, ги вклучува во суштина истите типови на разгледувања кои се применуваат при ревизија на сметководствена проценка признаена во финансиските извештаи.

**Обелоденувања кои се однесуваат на сметководствените проценки**

*Обелоденување во согласност со применливата рамка за финансиско известување* (Точка. 19)

A120. Презентацијата на финансиските извештаи во согласност со применливата рамка за финансиско известување вклучува соодветни обелоденувања на материјални ставки. Применливата рамка за финансиско известување може да дозволува или пропишува, обелоденувања кои се однесуваат на сметководствените проценки, а некои ентитети може доброволно да обелоденат и дополнителни информации во белешките кон финансиските извештаи.

Обелоденувањата може да ги вклучуваат, на пример:

- Користените претпоставки.
- Користениот метод за проценка, вклучувајќи ги и сите применливи модели.
- Основата за избор на метод за проценка.
- Ефектот од било која промена на методот за проценка, од претходниот период.
- Изворите на и импликациите од несигурноста на проценката.

Ваквите обелоденувања се релевантни за корисниците да ги разберат сметководствените проценки кои се признаени или обелоденети во финансиските извештаи, и достатен и соодветен ревизорски доказ треба да се добие за тоа дали обелоденувањата се во согласност со барањата на применливата рамка за финансиско известување.

A121. Во некои случаи, применливата рамка за финансиско известување може да бара специфични обелоденувања во поглед на несигурностите. На пример, некои рамки за финансиско известување пропишуваат:

- Обелоденувањето на клучните претпоставки и други извори на несигурност на проценката која има значаен ризик од предизвикување материјална корекција на тековната вредност на средствата и обврските. Ваквите барања може да бидат опишани со користење на термини како „Клучни извори на несигурност на проценките“ или „Критични сметководствени проценки.”
- Обелоденувањето на распонот на прифатливи резултати и претпоставките користени во определувањето на распонот.
- Обелоденувањето на информации за значајноста на сметководствените проценки за објективната вредност, на финансиската состојба и успешноста на ентитетот.
- Квалитативните обелоденувања како изложеност на ризици и како тие може да се појават, целите на ентитетот, политиките и постапките за управување со ризиците и методите кои се користат за мерење на ризикот и било какви промени во однос на претходниот период на овие квалитативни концепти.
- Квантитативните обелоденувања како степен до кој ентитетот е изложен на ризик, базирано на информации дадени интерно на клучните раководни лица, вклучувајќи кредитен ризик, ризик на ликвидноста и пазарен ризик.

## РЕВИЗИЈА НА СМЕТКОВОДСТВЕНИ ПРОЦЕНКИ, ВКЛУЧУВАЈЌИ СМЕТКОВОДСТВЕНИ ПРОЦЕНКИ ЗА ОБЈЕКТИВНАТА ВРЕДНОСТ И ПОВРЗАНИ ОБЕЛОДЕНУВАЊА

*Обелоденувања на несигурност на проценките кај сметководствените проценки кои доведуваат до значајни ризици* (Точка. 20)

A122 Во врска со сметководствените проценки кои имаат значаен ризик, дури и онаму каде обелоденувањата се во согласност со применливата рамка за финансиско известување, ревизорот може да заклучи дека обелоденувањата за несигурноста на проценките се несоодветни во контекст на околностите и вклучените факти. На оценката на ревизорот за адекватност на обелоденувањето на несигурност на проценката и се зголемува важноста колку што е поголем распонот на можни резултати на сметководствена проценка во однос на материјалноста (видете ја дискусијата во врска со тоа во точка A94).

A123 Во некои случаи, ревизорот може да смета дека е соодветно да се поттикне раководството да ги опише, во белешките кон финансиските извештаи, околностите кои се однесуваат на несигурноста на проценката. МСР 705[25] обезбедува упатство за импликациите врз ревизорското мислење кога ревизорот смета дека обелоденувањата на раководството за несигурност на проценката во финансиските извештаи се несоодветни или водат во погрешна насока.

**Индикатори за можна пристрасност на раководството** (Точка. 21)

A124 За време на ревизијата, ревизорот може да разбере за пресуди и одлуки донесени од страна на раководството кои укажуваат на можна пристрасност на раководството. Ваквите индикатори може да влијаат на одлуката на ревизорот за тоа дали проценката на ризикот од страна на ревизорот и поврзаните одговори остануваат соодветни, при што ревизорот може ќе треба да ги разгледа импликациите на останатиот дел од ревизијата. Дополнително, тие може да влијаат на оценката на ревизорот за тоа дали финансиските извештаи во целина не содржат материјално погрешни прикажувања, како што се дискутира во МСР 700.[26]

A125 Примери за индикатори за можна пристрасност на раководството во поглед на сметководствените проценки вклучуваат:

- Промени на сметководствената проценка или на методот за нејзино правење, каде раководството направило субјективна проценка дека има промена во околностите.
- Употреба на сопствени претпоставки на ентитетот за објективна вредност на сметководствените проценки кога тие не се конзистентни со видливите претпоставки за состојбата на пазарот.
- Избор или креирање на значајни претпоставки кои резултираат во поединечна претпоставка која е поволна за раководството.
- Избор на поединечна проценка која може да укажува на образец на оптимизам или песимизам.

**Пишани изјави** (Точка. 22)

A126 МСР 580[27] го дискутира користењето на пишани изјави. Во зависност од природата, материјалноста и степенот на несигурност при проценката, пишаните изјави, во врска со сметководствените проценки кои се признаени и обелоденети во финансиските извештаи, може да вклучуваат изјави за:

---

25 МСР 705, "Модификации на мислењето во извештајот на независниот ревизор."

26 26 МСР 700, "Формирање на мислење и известување за финансиските извештаи."

27 МСР 580, "Писмени изјави."

## РЕВИЗИЈА НА СМЕТКОВОДСТВЕНИ ПРОЦЕНКИ, ВКЛУЧУВАЈЌИ СМЕТКОВОДСТВЕНИ ПРОЦЕНКИ ЗА ОБЈЕКТИВНАТА ВРЕДНОСТ И ПОВРЗАНИ ОБЕЛОДЕНУВАЊА

- Соодветноста на процесот на мерење, вклучително поврзаните претпоставки и модели, кои се користени од страна на раководството во утврдување на сметководствените проценки во контекст на применливата рамка за финансиско известување, и конзистентната примена на методите.

- Онаму каде е релевантно за сметководствените проценки и обелоденувања, претпоставките соодветно ја одразуваат намерата на раководството да спроведе одреден тек на активност во името на ентитетот,

- Обелоденувањата поврзани со сметководствените проценки се комплетни и соодветни согласно применливата рамка за финансиско известување.

- Последователните настани не бараат корекции на сметководствените проценки и обелоденувања вклучени во финансиските извештаи.

A127. За оние сметководствени проценки кои не се признаени или обелоденети во финансиските извештаи, пишаните изјави може исто да вклучуваат изјави за:

- Соодветноста на основите користени од страна на раководството за утврдување дали критериумите за признавање и обелоденување на применливата рамка за финансиско известување, не се исполнети (види точка A114).

- За оние проценки кои не се измерени или обелоденети по објективна вредност, соодветноста на основата користена од страна на раководството за да се надминат претпоставките поврзани со користењето на објективната вредност, согласно применливата рамка за финансиско известување на ентитетот (види точка A115).

**Документација** (Точка. 23)

A128. Документирањето на индикаторите на можната пристрасност на раководството идентификувана за време на ревизијата, му помага на ревизорот во одлучувањето дали проценката на ризикот и поврзаните одговори, остануваат соодветни како и при оцена дали финансиските извештаи како целина се ослободени од материјално погрешно прикажување. Види точка A125 примери на индикатори за можна пристрасност на раководството.

# РЕВИЗИЈА НА СМЕТКОВОДСТВЕНИ ПРОЦЕНКИ, ВКЛУЧУВАЈЌИ СМЕТКОВОДСТВЕНИ ПРОЦЕНКИ ЗА ОБЈЕКТИВНАТА ВРЕДНОСТ И ПОВРЗАНИ ОБЕЛОДЕНУВАЊА

## Прилог

(Точка. А1)

**Мерења и обелоденувања според објективна вредност според различни рамки за финансиско известување**

Целта на овој прилог е единствено да овозможи општа дискусија за мерење според објективна вредност и обелоденувања согласно различни рамки за финансиско известување, за позадина и контекст.

1. Различни рамки за финансиско известување бараат или дозволуваат различни мерења и обелоденувања според објективната вредност во финансиските извештаи. Тие исто така се разликуваат и по нивото на упатство коешто го даваат за основата за мерење на средствата и обврските или поврзаните обелоденувања. Некои рамки за финансиско известување даваат пропишано упатство, други даваат само општо упатство, а некои воопшто не даваат никакво упатство. Покрај тоа, постојат и извесни практики за мерење и обелоденување за објективните вредности кои се својствени за дадени дејности
2. Кај рамките за финансиско известување, или за различни средства, обврски или обелоденувања во рамките на одредена рамка, можат да постојат различни дефиниции на објективната вредност. На пример, Меѓународниот сметководствен стандард (МСС) 39, Финансиски инструменти[28]: признавање и мерење, ја дефинира објективната вредност како ,,износот за кој средството може да биде разменето, или обврската подмирена, помеѓу запознаени, спремни страни во трансакција помеѓу неповрзани страни". Концептот на објективната вредност вообичаено претпоставува тековна трансакција, а не подмирување на некој минат или иден датум. Следствено, процесот на мерење на објективната вредност ќе претставува барање на проценетата цена по којашто би се случила таа трансакција. Покрај тоа, различни рамки за финансиско известување можат да користат поими како што се ,,вредност својствена за ентитетот", ,,употребна вредност" или слични поими, а сепак да бидат во рамките на концептот на објективна вредност во овој МСР.
3. Различни рамки за финансиско известување можат да ги третираат промените на мерењата според објективната вредност што се случуваат со текот на времето на различни начини. На пример, одредена рамка за финансиско известување може да бара промените на мерењата според објективната вредност на извесни средства или обврски да бидат одразени директно во главнината, додека ваквите промени можат да бидат одразени во добивката според друга рамка. Во некои рамки, определувањето на тоа дали да се користи сметководството според објективната вредност или како тоа се применува е под влијание на намерата на раководството да спроведе извесни текови на дејствија во однос на одреденото средство или обврска.
4. Различни рамки за финансиско известување можат да бараат извесни одредени мерења и обелоденувања според објективната вредност во финансиските извештаи и ги пропишуваат или дозволуваат со различни степени. Рамките за финансиско известување можат да:
   - Пропишуваат барања за мерење, презентирање и обелоденување за извесни информации вклучени во финансиските извештаи или за информации обелоденети во белешките кон финансиските извештаи или презентирани како дополнителни информации.
   - Дозволуваат извесни мерења со користење на објективната вредност по избор на ентитетот или само кога се исполнети извесни критериуми.

28 МСС 39 , "Финансиски инструменти: Признавање и мерење."

## РЕВИЗИЈА НА СМЕТКОВОДСТВЕНИ ПРОЦЕНКИ, ВКЛУЧУВАЈЌИ СМЕТКОВОДСТВЕНИ ПРОЦЕНКИ ЗА ОБЈЕКТИВНАТА ВРЕДНОСТ И ПОВРЗАНИ ОБЕЛОДЕНУВАЊА

- Пропишуваат одредена метода за определување на објективната вредност, на пример, преку користење на независна проценка или одредени начини на користење на дисконтираните парични текови.
- Дозволуваат избор на метода за определување на објективната вредност од неколку алтернативни методи (критериумите за избор можат, но не мораат да бидат дадени со рамката за финансиско известување).
- Не даваат упатство за мерењата според објективната вредност или обелоденувањата на објективната вредност освен што нивното користење е очигледно преку обичај или практика, на пример, практика во дејноста.

5. Некои рамки за финансиско известување претпоставуваат дека објективната вредност може да биде измерена веродостојно за средствата или обврските како предуслов за тоа или да се бараат или да се дозволат мерења или обелоденувања според објективната вредност. Во некои случаи, оваа претпоставка може да биде надмината кога дадено средство или обврска нема котирана пазарна цена на активен пазар, а за коешто другите методи за разумна проценка на објективната вредност се јасно несоодветни или неизводливи. Некои рамки за финансиско известување може да ја специфицираат хиерархија на објективни вредности која разликува инпути за користење со цел да се дојде до објективна вредност почнувајќи од оние кои вклучуваат чисто "видливи инпути" засновани на берзански цени и активни пазари и оние "невидливи инпути" кои го вклучуваат сопственото расудување на ентитетот во врска со претпоставките кои пазарните учесници би ги користеле.

6. Некои рамки за финансиско известување бараат извесни одредени корекции или модификации на информациите за вреднувањето, или други разгледувања кои се единствени за одредено средство или обврска. На пример, сметководството за вложувањата во недвижности може да бара да бидат направени корекции на проценетата пазарна вредност, како што се корекциите за проценетите заклучни трошоци на продажбата, корекциите поврзани со состојбата и местоположбата на недвижноста и други прашања. На сличен начин, доколку пазарот за одредено средство не е активен пазар, објавените ценовни котации можеби ќе треба да бидат корегирани или модифицирани за да се дојде до попогодно мерило за објективната вредност. На пример, котираните пазарни цени можат да не бидат индикативни за објективната вредност доколку постои ретка активност на пазарот, пазарот не е добро воспоставен или се тргува со мали обеми на единици во однос на збирниот број на единици за тргување коишто постојат. Според тоа, ваквите пазарни цени може ќе треба да се корегираат или модифицираат. Понатаму, во некои случаи, дадениот колатерал ( на пример, кога колатерал е даден за одредени видови на инвестиции во обврзници) може да биде земен предвид при утврдување на објективната вредност или можно обезвреднување на средството или обврската.

7. Во повеќето рамки за финансиско известување, во основата на концептот за мерење според објективната вредност лежи претпоставката дека ентитетот претставува континуитет без било каква намера или потреба да оди во стечај, материјално да го намали распонот на своето работење или да преземе трансакција според неповолни услови. Според тоа, во овој случај, објективната вредност нема да биде износот којшто ентитетот би го примил или платил во присилна трансакција, недоброволна ликвидација или продажба со загуба. Од друга страна, општите економски услови или економските услови специфични за одредени дејности може да предизвикаат неликвидност на пазарот и да бараат објективната вредност да биде предвидена по ниски цени, и потенцијално значително ниски цени. Меѓутоа, ентитетот можеби ќе треба да ја земе предвид својата тековна економска или оперативна ситуација при определувањето на објективните вредности на своите средства и обврски доколку неговата рамка за финансиско известување пропишува или дозволува така, а ваквата рамка може, но и не мора да одредува како се прави тоа. На пример, планот на раководството да отуѓи дадено средство на забрзана основа за да исполни конкретна деловна цел може да биде релевантен за определувањето на објективната вредност на тоа средство.

## РЕВИЗИЈА НА СМЕТКОВОДСТВЕНИ ПРОЦЕНКИ, ВКЛУЧУВАЈЌИ СМЕТКОВОДСТВЕНИ ПРОЦЕНКИ ЗА ОБЈЕКТИВНАТА ВРЕДНОСТ И ПОВРЗАНИ ОБЕЛОДЕНУВАЊА

**Преовладување на мерењата според објективната вредност**

8. Мерењата и обелоденувањата засновани на објективната вредност почнуваат сé повеќе да преовладуваат во рамките на финансиско известување. Објективните вредности можат да се јават во, и да влијаат врз определувањето на финансиските извештаи на извесен број на начини, вклучувајќи го и мерењето според објективната вредност на следното:

   - Одредени средства или обврски, како што се пазарните хартии од вредност или обврските за подмирување на облигација според финансиски инструмент, рутински или периодично ,,означено-според-пазарната".
   - Одредени компоненти на главнината, на пример кај сметководството за признавање, мерење и презентирање на извесни финансиски инструменти со сопствени карактеристики, како што е обврзница којашто имателот може да ја конвертира во обични акции на издавачот.
   - Одредени средства или обврски стекнати во деловна комбинација. На пример, почетното определување на гудвилот кој произлегува од купувањето на даден ентитет во деловна комбинација вообичаено е засновано на мерење според објективната вредност на стекнатите средства и обврски кои можат да се идентификуваат и објективната вредност на дадениот надоместок.
   - Одредени средства или обврски корегирани на објективната вредност на еднократна основа. Некои рамки за финансиско известување можат да бараат користење на мерење според објективната вредност за да се квантифицира корекцијата на дадено средство или група на средства како дел од определувањето на оштетувањето на средството, на пример, тест на обезвреднување на гудвилот стекнат во деловна комбинација врз основа на објективната вредност на даден дефиниран оперативен ентитет или известувачка единица, чијашто вредност потоа се распределува на групата на средствата и обврските на ентитетот или единицата за да се изведе имплицитниот гудвил кој се споредува со евидентираниот гудвил.
   - Збирови на средства и обврски. Во некои околности, мерењето на дадена класа или група на средства или обврски бара собирање на објективните вредности на некои од поединечните средства или обврски во таквата класа или група. На пример, според рамката за финансиско известување на даден ентитет, мерењето на разнолично кредитно портфолио може да биде определено врз основа на објективната вредност на некои категории на заеми коишто го сочинуваат портфолиото.
   - Информации обелоденети во белешките кон финансиските извештаи или презентирани како дополнителни информации, но непризнаени во финансиските извештаи.

# МЕЃУНАРОДЕН СТАНДАРД ЗА РЕВИЗИЈА 550

# ПОВРЗАНИ СТРАНИ

(Стапува во сила за ревизиите на финансиските извештаи за периодите кои почнуваат на или по 15 декември 2009 година)

**СОДРЖИНА**


| | Точка |
|---|---|
| **Вовед** | |
| Делокруг на овој МСР | 1 |
| Природа на односите и трансакциите со поврзаните страни | 2 |
| Одговорности на ревизорот | 3-7 |
| Датум на стапување во сила | 8 |
| **Цел** | 9 |
| **Дефиниции** | 10 |
| **Барања** | |
| Постапки за проценување на ризиците и поврзани активности | 11-17 |
| Идентификација и проценка на ризиците од материјално погрешно прикажување поврзани со односите и трансакциите со поврзаните страни | 18-19 |
| Одговори на ризиците од материјално погрешно прикажување поврзани со односите и трансакциите со поврзаните страни | 20-24 |
| Оценка на сметководството за и обелоденувањето на идентификуваните односи и трансакции со поврзаните страни | 25 |
| Изјави на раководството | 26 |
| Документација | 28 |
| **Примена и друг објаснувачки материјал** | |
| Одговорности на ревизорот | A1-A3 |
| Дефиниција на поврзана страна | A4-A7 |
| Постапки за проценување на ризиците и поврзани активности | A8-A28 |
| Идентификација и проценка на ризиците од материјално погрешно прикажување поврзани со односите и трансакциите со поврзаните страни | A29-A30 |
| Одговори на ризиците од материјално погрешно прикажување поврзани со односите и трансакциите со поврзаните страни | A31-A45 |

ПОВРЗАНИ СТРАНИ

.Изјави на раководството ..... А48-А49

Комуникација со оние кои се одговорни за управување ..... А50

Меѓународниот стандард за ревизија (МСР) 550, "Поврзани страни" треба да се чита во врска со МСР 200, "Општи цели на независниот ревизор и извршување на ревизијата согласно со Меѓународните стандарди за ревизија ".

ПОВРЗАНИ СТРАНИ

## Вовед

### Делокруг на овој МСР

1. Овој Меѓународен стандард за ревизија (МСР) се однесува на ревизорската одговорност во врска со односите и трансакциите со поврзаните страни во ревизијата на финансиските извештаи. Посебно, тој дополнува како МСР 315[1], МСР 330[2] и МСР 240[3] треба да се применуваат во врска со ризикот од материјално погрешно прикажување во однос на односите и трансакциите со поврзаните страни.

### Природа на односите и трансакциите со поврзаните страни

2. Многу трансакции со поврзани страни претставуваат нормален дел од бизнисот. Во овие услови, тие не предизвикуваат повисок ризик од материјално погрешно прикажување на финансиските извештаи од сличните трансакции со неповрзани страни. Сепак, природата на односите и трансакциите со поврзаните страни, во некои услови, го зголемува ризикот од материјално погрешно прикажување на финансиските извештаи од трансакциите со неповрзани страни. На пример:

- Поврзаните страни може да работат преку екстензивни и комплексни опсези на врски и структури, со соодветно зголемување на комплексноста на трансакциите со поврзаните страни.
- Информациските системи може да бидат неефективни во идентификувањето и сумаризирањето на трансакциите и сметководствените состојби помеѓу ентитетот и поврзаните страни.
- Трансакциите со поврзаните страни можат да не бидат извршени под нормални пазарни услови; на пример, некои трансакции со поврзани страни може да се извршени без надомест.

### Одговорности на ревизорот

3. Бидејќи поврзаните страни не се независни една од друга, многу рамки за финансиско известување воспоставуваат специфични сметководствени и барања за обелоденување за односите со поврзаните страни, трансакциите и состојбите за за да им се овозможи на корисниците на финансиските извештаи да ја разберат нивната природа и фактичкиот или потенцијалниот ефект врз финансиските извештаи. Онаму каде што соодветната рамка за финансиско известување воспоставува такви барања, ревизорот има обврска да изврши ревизорски постапки за да ги идентификува, оцени и одговори на ризиците од материјално погрешно прикажување кое произлегува од неможноста на ентитетот соодветно да ги евидентира или обелодени односите со поврзаните страни, трансакциите или состојбите во согласност со барањата на рамката.

4. Дури и кога соодветната рамка за финансиско известување воспоставува минимални или никакви барања за поврзаните страни, ревизорот секако мора да обезбеди доволно разбирање на односите и трансакциите со поврзаните страни на ентитетот, со што ќе биде во можност да заклучи дали финансиските извештаи, се под влијание на овие односи и трансакции: (Точка А1)

---

[1] МСР 315, "Идентификување и проценка на ризиците од материјално погрешно прикажување преку разбирање на ентитетот и неговото окружување"

[2] МСР 330, " Одговори на ревизорот на проценетите ризици "

[3] МСР 240, "Ревизорските одговорности во однос на измамата во ревизијата на финансиски извештаи"

ПОВРЗАНИ СТРАНИ

(а) Обезбедуваат објективна презентација (за рамката за објективна презентација) (Точка А2).

(б) Не се погрешни (за рамката за усогласеност) (Точка А3).

5. Дополнително, разбирањето на односите и трансакциите со поврзаните страни на ентитетот е релевантно за оценката на ревизорот дали еден или повеќе ризични фактори на измама постојат според МСР 240[4], бидејќи измамата може да биде полесно извршена преку поврзаните страни.

6. Поради инхерентните ограничувања на ревизијата, постои неизбежен ризик дека некои материјално погрешни прикажувања на финансиските извештаи може да не бидат откриени, иако ревизијата е соодветно планирана и извршена во согласност со МСР.[5] Во насока на поврзаните страни, потенцијалниот ефект од инхерентните ограничувања врз способноста на ревизорот да ги открие материјално погрешните прикажувања е поголема за овие причини, како што следува:

- Раководството може да не биде свесно за постоењето на односи и трансакции со поврзани страни, посебно ако применетата рамка за финансиско известување не воспостави барања во врска со поврзаните страни.
- Односите со поврзаните страни може да претставуваат голема можност за колузија, прикривање или манипулација од страна на раководството.

7. Планирањето и извршувањето на ревизијата со примена на професионален скептицизам како што е предвидено со МСР 200[6] е посебно важно во овој контекст, земајќи ги предвид необелоденетите односи и трансакции со поврзаните страни. Барањата на овој МСР се дизајнирани да му помогнат на ревизорот во идентификување и оценување на ризиците од материјално погрешно прикажување поради односите и трансакциите на поврзаните страни и во дизајнирање на ревизорските постапки кои ќе одговорат на оценетите ризици.

**Датум на стапување во сила**

8. Овој МСР стапува во сила за ревизиите на финансиските извештаи за периодите кои почнуваат на или по 15 декември 2009 година.

## Цели

9. Целите на ревизорот се:

(а) Независно од тоа дали соодветната рамка за финансиско известување воспоставува барања за поврзаните страни, ревизорот треба да добие доволно разбирање за односите и трансакциите со поврзаните страни, за да може:

(i) Да ги утврди ризичните фактори од измама, ако постојат, кои произлегуваат од односите и трансакциите со поврзаните страни кои се релевантни за идентификување и проценка на ризиците од материјално погрешно прикажување поради измама.

---

[4] МСР 240, точка 24

[5] МСР 200, "Општи цели на независниот ревизор и извршување на ревизијата согласно со Меѓународните стандарди за ревизија "

[6] МСР 200, точка 15.

(ii) Да заклучи, врз основа на добиениот ревизорски доказ, дали финансиските извештаи, засега се под влијание на овие односи и трансакции за да:

а. Постигне објективна презентација (за рамката на објективно презентирање); и

б. Не водат до погрешни заклучоци ( за рамката за усогласеност); и

(б) Дополнително, каде што применетата рамка за финансиско известување воспоставува барања за поврзаните страни, да се добие доволен соодветен ревизорски доказ за тоа дали односите и трансакции со поврзаните страни се соодветно идентификувани, евидентирани и обелоденети во финансиските извештаи согласно рамката.

## Дефиниции

10. За целите на МСР, следните термини го имаат значењето дадено подолу:

(а) Трансакција помеѓу неповрзани страни - Трансакција во такви услови и рокови кои што постојат помеѓу спремен купувач и спремен продавач кои се неповрзани и настапуваат независно една од друга и тежнеат кон спроведување на нивниот најдобар интерес.

(б) Поврзана страна – Страна која е или: (Точка А4-А7)

(i) Поврзана страна како што е дефинирано во применливата рамка за финансиско известување.

(ii) Таму каде што применливата рамка за финансиско известување поставува минимални или не поставува барања во однос на поврзаните страни:

а. Лице или друг ентитет кој има контрола или значително влијание, директно или индиректно, преку еден или повеќе посредници, врз ентитетот кој известува.

б. Друг ентитет врз кој ентитетот кој известува има контрола или значително влијание, директно или индиректно, преку еден или повеќе посредници.

в. Друг ентитет кој е под заедничка контрола со ентитетот кој известува преку или:

i. Заедничко контролирање на сопственоста.

ii. Сопственици кои се блиски членови на семејството.

iii. Заеднички клучен менаџмент.

И покрај тоа, ентитети кои се под заедничка контрола на државата (национална, регионална или локална влада) не се сметаат за поврзани страни освен ако тие се вклучени во значајни трансакции или кои меѓусебно делат ресурси во значителна мерка.

## Барања

### Постапки за оценка на ризиците и поврзани активности

11. Како дел од постапките за оценка на ризикот и поврзаните активности кои МСР 315 и МСР 240 бараат од ревизорот да ги изврши во текот на ревизијата,[7] ревизорот ќе изврши ревизорски процедури и поврзани активности според точките 12-17 за да

[7] МСР 315, точка 5; МСР 240, точка 16.

ПОВРЗАНИ СТРАНИ

обезбеди релевантни информации за идентификување на ризиците од материјално погрешно прикажување поврзани со односите и трансакциите со поврзаните страни. (Точка А8)

*Разбирање на односите и трансакциите со поврзаните страни на ентитетот*

12. Разговорите со тимот за ангажирање според барањата на МСР 315 и МСР 240[8] вклучуваат специфични аспекти за сомневањата дека финансиските извештаи се материјално погрешно прикажани поради измама или грешка кои можат да резултираат од односите и трансакциите со поврзаните страни на ентитетот. (Точка А9-А10)

13. Ревизорот ќе го испраша раководството во врска со:

(а) Идентификувањето на поврзаните страни на ентитетот, вклучувајќи ги промените од претходниот период (Точки А11-А14),

(б) Природата на односите со ентитетот и поврзаните страни.

(в) Дали ентитетот влегол во трансакции со овие поврзани страни во текот на периодот, и ако е така, видот и целта на овие трансакции.

14. Ревизорот ќе го испита раководството и останатите во ентитетот, и изврши останати постапки за оценка на ризикот кои се сметаат дека се соодветни, за да обезбеди разбирање за контролите, ако постојат, кои раководството ги воспоставило за: (Точки А15-А20)

(а) Идентификување, евидентирање и обелоденување на односите и трансакциите со поврзаните страни во согласност со соодветната рамка за финансиско известување.

(б) Авторизира и одобри значајни трансакции и ангажмани со поврзаните страни (точка А21).

(в) Авторизира и одобри значајни трансакции и ангажмани надвор од нормалниот тек на работењето.

*Да се обрне внимание на информациите со поврзаните страни кога се прегледува евиденцијата или документите*

15. Во текот на ревизијата, ревизорот ќе биде внимателен, кога ја прегледува евиденцијата или документите, за ангажманите или другите информации кои можат да вклучат постоење на односи и трансакции со поврзани страни кои раководството претходно не ги идентификувало или обелоденило на ревизорот. (Точки А22-23)
Посебно, ревизорот треба да ги прегледа следните индикации за постоење на односи и трансакции со трети страни кои раководството не ги идентификувало или обелоденило на ревизорот:

(а) Банкарски или правни конфирмации добиени како дел од ревизорските постапки.

(б) Записници од состаноците со акционерите и оние кои се одговорни за управување. и

(в) Останати евиденции или документи кои ревизорот смета дека се потребни според условите на ентитетот.

16. Ако ревизорот идентификува значајни трансакции надвор од нормалниот тек на активности на ентитетот кога ги извршува ревизорските постапки според точка 15 или

[8] МСР 315, точка 10; МСР 240, точка 15.

преку други ревизорски постапки, ревизорот ќе разговара со раководството за: (Точка А24-А25)

(а) Природата на овие трансакции. и (Точка А26)

(б) Дали постои можност во нив да се инволвирани поврзани страни. (Точка А27)

*Разменување на информации за поврзаните страни со тимот за ангажирање*

17. Ревизорот ќе ги подели релевантните информации за поврзаните страни до кои дошол, со останатите членови на тимот за ангажирање. (Точка А28)

**Идентификација и проценка на ризиците од материјално погрешно прикажување поврзани со односите и трансакциите со поврзаните страни**

18. Во спроведувањето на барањата на МСР 315 за идентификување и оценка на ризиците од материјално погрешно прикажување[9], ревизорот ќе ги идентификува и оцени ризиците од материјално погрешно прикажување поврзани со односите и трансакциите на поврзани страни и ќе определи дали некој од тие ризици претставува значаен ризик. Во ова определување, ревизорот ќе ги третира идентификуваните значајни трансакции со поврзаните стани надвор од нормалниот тек на активности како зголемен значаен ризик.

19. Ако ревизорот идентификувал ризични фактори на измама (вклучувајќи ги и условите поврзани со постоењето на поврзани страни со доминантно влијание) во извршувањето на постапките за оценка ризиците и поврзаните активности во врска со поврзаните страни, ревизорот ќе ги земе во предвид овие информации при идентификација и оценка на ризиците од материјално погрешно прикажување поради измама во согласност со МСР 240. (Точки А6 и А29-А30)

**Одговор на ризиците од материјално погрешно прикажување поврзани со односите и трансакциите со поврзаните страни**

20. Како дел од барањата на МСР 330 дека ревизорот одговара на оценетите ризици,[10] ревизорот дизајнира и извршува понатамошни ревизорски постапки со цел да обезбеди доволен соодветен ревизорски доказ за проценетите ризици за материјално погрешно прикажување поврзани со односите и трансакциите со поврзаните страни. Овие ревизорски постапки ќе ги вклучуваат оние барања од точките 21-24 (Точки А31-А34)

*Идентификација на претходно неидентификуваните и необелоденети поврзани страни или значајни трансакции со поврзаните страни*

21. Ако ревизорот идентификува ангажмани или информации кои покажуваат постоење на односи или трансакции со поврзани страни, а кои раководството претходно не ги идентификувало или обелоденило на ревизорот, ревизорот ќе определи дали основните услови го потврдуваат постоењето на овие односи или трансакции.

22. Ако ревизорот идентификува поврзани страни или значајни трансакции со поврзаните страни за кои раководството претходно не ги идентификувало или обелоденило на ревизорот, ревизорот:

(а) Во најбрзо време ќе ги комуницира релевантните информации со останатите членови од тимот на ангажманот (Точка А35).

[9] МСР 315, точка 25.

[10] МСР 330, точка 5-6.

ПОВРЗАНИ СТРАНИ

(б) Каде што применетата рамка за финансиско известување бара:

(i) Ќе побара од раководството да ги идентификува сите трансакции со ново идентификуваните поврзани страни за понатамошна проценка од ревизорот.

(ii) Ќе испита зошто контролите на ентитетот во врска со односите и трансакциите со поврзаните страни не успеале да ги идентификуваат или обелоденат односите и трансакциите со поврзаните страни.

(в) Ќе изврши соодветни суштински ревизорски постапки поврзани со ново идентификуваните поврзани страни или значајните трансакции со поврзаните страни (Точка А36).

(г) Повторно ќе ги разгледа ризиците дека останати поврзани страни или значајни трансакции со поврзаните страни може да постојат, а кои раководството претходно не ги идентификувало или обелоденило на ревизорот, и изврши дополнителни ревизорски постапки ако е потребно.

(д) Ако необелоденувањето од раководството се докаже дека е намерно (и затоа индикативно за ризик од материјално погрешно прикажување поради измама), се оценуваат импликациите врз ревизијата (Точка А37).

*Идентификувани значајни трансакции со поврзаните страни надвор од нормалниот тек на активности*

23. За идентификуваните значајни трансакции со поврзаните страни надвор од нормалниот тек на бизнис, ревизорот:

(а) Ќе ги прегледа основните договори или аранжмани, ако постојат, и ќе оцени дали:

(i) Бизнис логиката (или недостиг на истата) за трансакциите покажува дека тие влегле во ангажман заради измамничко финансиско известување или прикривање од присвојување на средства[11] (Точки А28-А39).

(ii) Условите на трансакциите се соодветни на објаснувањето на раководството.

(iii) Трансакциите се соодветно евидентирани и обелоденети во согласност со применетата рамка за финансиско известување.

(б) Ќе обезбеди ревизорски доказ дека трансакциите се соодветно авторизирани и одобрени (Точки А40-А41).

*Тврдења дека трансакциите со поврзаните страни се извршени во услови еднакви со оние кои доминираат кај трансакциите со неповрзани страни*

24. Ако тврдењата на раководството во финансиските извештаи се дека трансакциите со поврзаните страни се извршени во услови еднакви како оние кои доминираат кај трансакциите со неповрзаните страни, ревизорот ќе обезбеди доволни соодветни докази за овие тврдења. (Точки А42-А45)

**Оценка на сметководството и обелоденувањето на идентификуваните односи и трансакции со поврзаните страни**

25. Во формирање на мислење за финансиските извештаи согласно МСР 700,[12] ревизорот ќе оцени:

[11] МСР 240, точка 32(с).

[12] МСР 700, "Формирање на мислење и известување за финансиските извештаи", точка 10-15.

ПОВРЗАНИ СТРАНИ

(а) Дали идентификуваните односи и трансакции со поврзаните страни се соодветно евидентирани и обелоденети во согласност со прифатената рамка за финансиско известување. и

(б) Дали ефектот од односите и трансакциите со поврзаните страни:

(i) Спречува финансиските извештаи да обезбедат објективна презентација (за рамката за објективна презентација). или

(ii) Предизвикуваат финансиските извештаи да даваат погрешен впечаток (за рамката за усогласеност).

**Писмо со изјави на раководството**

26. Онаму каде што применливата рамка за финансиско известување поставува барања за поврзани страни, ревизорот ќе обезбеди писмо со изјави од раководството и, каде што е соодветно, од оние кои се одговорни за управување дека: (Точки А48-А49)

(а) Тие го обелоденило на ревизорот идентитетот на поврзаните страни на ентитетот и сите односи и трансакции со поврзаните страни за кои се свесни.

(б) Соодветно ги евидентирале и обелоденило овие односи и трансакции во согласност со барањата од рамката.

**Комуникација со оние кои се задолжени за управувањето**

27. Освен ако оние кои се задолжени за управувањето не се вклучени во раководење со ентитетот,[13] ревизорот ќе ги комуницира со оние кои се задолжени за управувањето значајните прашања кои се појавиле во текот на релацијата со поврзаните страни на ентитетот. (Точка А50)

**Документација**

28. Ревизорот ќе ги вклучи во ревизорската документација имињата на идентификуваните поврзани страни и природата на односите со поврзаните страни.[14]

***

## Примена и друг објаснувачки материјал

**Одговорности на ревизорот**

*Рамка за финансиско известување која воспоставува минимални барања за поврзаните страни* (Точка 4)

А1. Применетата рамка за финансиско известување која воспоставува минимални барања во врска со поврзаните страни, е онаа која го дефинира значењето на поврзаните страни но тие дефиниции имаат суштински помал обем од дефинициите во точка 10(б) (ii) на овој МСР, со што барањата на рамката за обелоденување на односите и

[13] МСР 260, "Комуникација со оние кои се задолжени за управувањето ", точка 13.

[14] МСР 230 "Ревизорска документација", точка 8-11 и точка А6.

ПОВРЗАНИ СТРАНИ

трансакциите со поврзаните страни се применуваат суштински на неколку односи и трансакции со поврзаните страни.

*Рамка за објективна презентација* (Точка 4(а))

А2. Во насока на рамката за објективна презентација[15], односите и трансакциите со поврзаните страни можат да придонесат финансиските извештаи да не бидат реално презентирани, на пример, економската реалност на овие односи и трансакции не е соодветно рефлектирана во финансиските извештаи. На пример, објективна презентација не е постигната ако продажбата на имот од страна на ентитетот на акционерот кој ја има контролата, по цена над или под реалната пазарна вредност е евидентирана како трансакција која вклучува добивка или загуба за ентитетот кога претставува надомест или враќање на капиталот или плаќање на дивиденда.

*Рамка за усогласеност* (Точка 4(б))

А3. Во насока на рамката за усогласеност, дали односите или трансакциите со поврзаните страни предизвикуваат финансиските извештаи да бидат невистинити како што е дискутирано во МСР 700 зависи од посебни услови на ангажманот. На пример, иако необелоденувањето на трансакциите со поврзаните страни во финансиските извештаи е во согласност со рамката и соодветниот закон или регулатива, финансиските извештаи можат да се невистинити ако ентитетот добива значаен дел од приходите од трансакциите со поврзаните страни, и овој факт не е обелоденет. Сепак, многу е ретко за ревизорот да заклучи дека финансиските извештаи кои се подготвени и презентирани во согласност со рамката за усогласеност се невистинити, ако согласно МСР 210[16] дефинираната рамка е прифатлива.[17]

**Дефинирање на поврзана страна** (Точка 10(б))

А4. Многу рамки за финансиско известување дискутираат за концептот на контрола и значајно влијание. Иако тие можеби дискутираат за овие концепти користејќи различни термини, тие генерално го објаснуваат следното:

(а) Контролата е моќ да се управува со финансиските и оперативните политики на ентитетот за да се добие корист од неговите активности.

(б) Значајно влијание (кое се добива со поделба на сопственоста, статут или договор) е моќ да се учествува во одлуките за финансиските и оперативните политики на ентитетот, но не контрола над овие политики.

А5. Постоењето на следните односи може да покажат постоење на контрола или значајно влијание:

(а) Директно или индиректно поседување на капитал или останат финансиски интерес во ентитетот.

(б) Директно или индиректно поседување на капитал во ентитетот или останати финансиски интереси во други ентитет.

(в) Да се биде дел од оние кои се задолжени за управувањето или клучното раководство (што значи, оние членови од раководството кои имаат авторитет и одговорност за планирање, насочување и контрола над активностите во ентитетот).

(г) Да се биде близок член на семејството на било кој член дефиниран во ставот (в).

(д) Да се има значаен работен однос со лицата опишани во став (в).

---

[15] МСР 200, точка 13(а), ги дефинира значењата на рамките за реална презентација и за усогласување.

[16] МСР 210, "Договарање на условите на ревизорскиот ангажмани", точка 6(а).

[17] МСР 700, точка А12.

ПОВРЗАНИ СТРАНИ

*Поврзани страни со доминантно влијание*

А6. Поврзаните страни, со значајни способности за употреба на контролата или значајното влијание, можат да бидат во позиција да употребат доминантно влијание врз ентитетот или неговото раководство. Разгледувањата на ова однесување се релевантни кога се идентификуваат и проценуваат ризиците од материјално погрешно прикажување поради измама, како што е понатаму објаснето во точките А29-А30.

*Ентитети со посебна цел како поврзани страни*

А7. Во одредени услови, ентитетите со посебна цел[18] можат да се поврзани страни на ентитетот, бидејќи ентитетот може да има суштинска контрола врз нив, иако ентитетот има мало или никакво учество во капиталот на ентитетот со посебна цел.

**Процедури за проценка на ризикот и поврзани активности**

*Ризици од материјално погрешно прикажување на односите и трансакциите со поврзаните страни* (Точка 11)

Разгледувања специфични за ентитетите од јавен сектор

А8. Обврските на ревизорот во јавниот сектор во врска со односите и трансакциите со поврзаните страни може да се под влијание на мандатот на ревизорот, или на обврските кои произлегуваат од законот, регулативата или друг авторитет. Затоа, обврските на ревизорот во јавниот сектор може да се ограничени на адресирање на ризиците од материјално погрешно прикажување, поврзани со односите и трансакциите со поврзаните страни, но може исто така да вклучуваат поширока обврска да ги адресираат ризиците од неусогласеност со законот, регулативата и други тела кои имаат авторитет да управуваат со јавниот сектор а кои воспоставуваат специфични барања во извршувањето на активности со поврзани страни. Понатаму, ревизорот во јавниот сектор треба да ги земе во предвид барањата на јавниот сектор во врска со односите и трансакциите со поврзаните страни кои можат да се разликуваат од оние во приватниот сектор.

*Разбирање на односите и трансакциите на поврзаните страни на ентитетот*

Разговор меѓу членовите од тимот на ангажманот (Точка 12)

А9. Прашањата кои треба да се адресираат во разговорите меѓу членовите на тимот на ангажманот вклучуваат:

- Природата и обемот на односите и трансакциите со поврзаните страни на ентитетот (користејќи, на пример, документација на ревизорот за идентификуваните поврзани страни ажурирана после секоја ревизија).
- Заклучок за важноста на одржување професионален скептицизам низ ревизијата во врска со потенцијалното материјално погрешно прикажување поврзано со односите и трансакциите со поврзаните страни.
- Условите на ентитетот кои може да покажат постоење на односи или трансакции со поврзани страни кои раководството не ги идентификувало или обелоденило на ревизорот (на пример, комплексна организациска структура, користење на ентитети за специјални цели за вонбилансни трансакции, или неадекватен информациски систем).

[18] МСР 315, точка А26-А27, обзбедува насоки во врска со природата на ентитетите со посебна цел.

ПОВРЗАНИ СТРАНИ

- Евиденцијата или документите кои можат да вклучуваат постоење на односи или трансакции со поврзани страни.
- Важноста на раководството и оние кои се задолжени за управувањето поврзана со идентификацијата, соодветното евидентирање и обелоденување на односите и трансакциите со поврзаните страни (ако соодветната рамка за финансиско известување воспоставува барања за поврзани страни), и поврзаниот ризик дека раководството ќе ги заобиколи релевантните контроли.

A10. Дополнително, разговорите во контекст на измама можат да вклучуваат специфични аспекти за тоа како поврзаните страни може да бидат вклучени во измама. На пример:

- Како ентитетите за посебни цели контролирани од раководството може да бидат искористени за заработувачката на раководството.
- Како трансакциите помеѓу ентитетот и познатите бизнис партнери на клучни членови на раководството можат да организираат присвојување на средствата на ентитетот.

Идентитетот на поврзаните страни на ентитетот (Точка 13(а))

A11. Онаму каде рамката за финансиско известување воспоставува барања во врска со поврзаните страни, информациите во врска со идентитетот на поврзаните страни на ентитетот е веројатно дека ќе бидат подготвени за раководството бидејќи информационите системи на ентитетот треба да ги евидентираат, процесираат и сумираат односите и трансакциите со поврзаните страни, за да му овозможат на ентитетот да ги оствари барањата на рамката за евидентирање и обелоденување на поврзаните страни. Затоа е веројатно дека раководството има сеопфатна листа на поврзани страни и промени од минатиот период. За тековниот ангажман, испитувањето обезбедува основа за споредба на информациите обезбедени од раководството со евиденцијата на ревизорот за поврзаните страни од претходната ревизија.

A12. Меѓутоа, кога рамката не воспоставува барања во врска со поврзаните страни, ентитетот можеби нема такви информатички системи. Во такви услови, возможно е раководството да не е свесно за постоење на поврзани страни. Сепак, барањата за испитување од точка 13 се применуваат, бидејќи раководството можеби е свесно за страни кои ги исполнуваат дефинициите за поврзани страни според МСР. Во тој случај, сепак, ревизорските испитувања во врска со идентитетот на поврзаните страни на ентитетот е веројатно да се дел од постапките на ревизорот за проценка на ризикот и поврзаните активности извршени согласно МСР 315 за да се добијат информации во врска со:

- Сопственичката и управувачката структура на ентитетот.
- Типот на инвестициите кои ентитетот ги извршува или планира да ги изврши.
- Начинот на кој ентитетот е структуриран и како се финансира.

Во посебните случаи на заедничка контрола, каде раководството веројатно е повеќе свесно за овие односи ако тие имаат економска значајност за ентитетот, ревизорските испитувања ќе бидат поефективни ако се фокусирани на тоа дали страните со кои ентитетот извршува специфични трансакции или разменува ресурси до одреден степен, се поврзани страни.

A13. Во контекст на групни ревизии, МСР 600 бара групниот тим на ангажманот да го обезбеди секој компонентен ревизор со листа на поврзани страни, подготвена од групното раководство и сите други поврзани страни за кои групниот тим на ангажманот

ПОВРЗАНИ СТРАНИ

е свесен.[19] Кога ентитетот е компонента на групата, оваа информација обезбедува корисна основа за испитувањата на ревизорот на раководството во врска со идентитетот на поврзаните страни на ентитетот.

А14. Ревизорот може исто така да обезбеди одредени информации во врска со идентитетот на поврзаните страни на ентитетот, преку испитување на раководството во текот на процесот на прифаќање на ангажманот или процесот на продолжување.

Контрола на ентитетот над односите и трансакциите со поврзаните страни (Точка 14)

А15. Останатите во ентитетот се оние кои се сметат дека веројатно имаат знаење за односите и трансакциите со поврзаните страни на ентитетот, и контролите на ентитетот над овие односи и трансакции. Овие можат да вклучуваат, до обем до кој не се дел од раководството:

- Оние кои се задолжени за управувањето;
- Персоналот на позиција да иницира, процесира или евидентира трансакции кои се и значајни и надвор од нормалниот тек на активности на ентитетот, и оние кои го надгледуваат и набљудуваат овој персонал;
- Интерните ревизори.
- Интерните правници.
- Главниот службеник за етика или соодветно лице.

А16. Ревизијата е извршена врз основа дека раководството и, каде е соодветно, оние кои се задолжени за управувањето имаат прифатено и имаат разбирање дека тие ја имаат одговорноста за подготвување на финансиските извештаи согласно соодветната рамка за финансиско известување, вклучувајќи каде што е релевантно реална презентација, и оние интерни контроли, за кои раководството и, каде што е соодветно, оние кои се одговорни за управување сметаат дека се потребни да овозможат подготовка на финансиските извештаи да бидат ослободени од материјално погрешно прикажување, од измама или грешка.[20] Соодветно, каде што рамката воспоставува барања за поврзаните страни, подготовката на финансиските извештаи бара од раководството, со надгледување од оние кои се задолжени за управувањето да дизајнира, имплементира и одржи адекватни контроли над односите и трансакциите со поврзаните страни со што тие ќе бидат идентификувани и соодветно евидентирани и обелоденети согласно рамката. Во улогата на надгледување, оние кои се задолжени за управувањето ќе надгледуваат како раководството ги извршува своите одговорности во врска со овие контроли. Независно кои барања може да се воспоставени од рамката, оние кои се задолжени за управувањето можат, во нивната надгледувачка улога, да обезбедат информации од раководството за да им овозможат да ја разберат природата и деловната логика за односите и трансакциите со поврзаните страни на ентитетот.

А17. Во исполнувањето на барањата на МСР 315 за да се обезбеди разбирање на контролното окружување,[21] ревизорот треба да ги земе предвид карактеристиките на контролното окружување релевантно за намалување на ризиците од материјално погрешно прикажување поврзани со односите и трансакциите со поврзаните страни, како што се:

---

[19] МСР 600, "Посебни разгледувања – ревизии на финансиски извештаи на групацијата (вклучувајќи ја и работата на компонентните ревизори)", точка 40(д).

[20] МСР 200, точка А2.

[21] МСР 315, точка 14.

ПОВРЗАНИ СТРАНИ

- Внатрешниот кодекс на етика, соодветно комуниciран со и наметнат на персоналот на ентитетот, кој ги регулира условите во кои ентитетот може да влезе во специфични типови на трансакции со поврзани страни.
- Политики и процедури за отворено и навремено обелоденување на интересите кои ги има раководството и оние кои се задолжени за управувањето во трансакциите со поврзаните страни.
- Распределувањето на одговорностите во ентитетот за идентификување, евидентирање, сумаризирање и обелоденување на трансакциите со поврзаните страни.
- Навремено обелоденување и дискусија помеѓу раководството и оние кои се задолжени за управувањето за значајните трансакции со поврзаните страни надвор од нормалниот тек на активности на ентитетот, вклучувајќи дали оние кои се задолжени за управувањето ги предизвикува деловната логика за овие трансакции (на пример, обезбедување на совет од надворешни професионални советници).
- Јасни насоки за одобрување на трансакции со поврзаните страни кои вклучуваат фактички или претпоставен конфликт на интерес, како што е одобрување од одбор на оние кои се задолжени за управувањето со што се компромитира независноста на индивидуалците од раководството.
- Периодична проверка од интерните ревизори, каде што е применливо.
- Проактивна акција превземена од раководството за решавање на прашањата со обелоденување на поврзаните страни, како што е обезбедување на совет од ревизорот или надворешен правен совет.
- Постоење на политики и процедури за поднесување приговори и пријави, каде што е применливо.

A18. Контролите над односите и трансакциите со поврзаните страни во одредени ентитети може да имаат недостатоци или да не постојат поради повеќе причини, како што се:

- Мала важност поврзана со раководството кое треба да ги идентификува и обелоденува односите и трансакциите со поврзаните страни.
- Недостаток на соодветно надгледување од оние кои се задолжени за управувањето.
- Намерно игнорирање на овие контроли бидејќи обелоденувањата на поврзаните страни ќе открие информации кои раководството смета дека се сензитивни, на пример, постоењето на трансакции кои вклучуваат членови од семејството на раководството.
- Недоволно разбирање од страна на раководството на барањата во врска со поврзаните страни поставени од соодветната рамка за финансиско известување.
- Непостоење на барања за обелоденување во соодветната рамка за финансиско известување.

Онаму каде што овие контроли се неефективни или каде што не постојат, ревизорот не е во состојба да обезбеди доволен соодветен ревизорски доказ за односите и трансакциите со поврзани страни. Ако ова е случај, ревизорот треба, согласно МСР 705,[22] да ги земе предвид импликациите врз ревизијата, вклучувајќи го мислењето во ревизорскиот извештај.

[22] МСР 705, "Модификации на мислењето во извештајот на независниот ревизор"

ПОВРЗАНИ СТРАНИ

А19. Измамничкото финансиско известување често вклучува заобиколување на контролите од страна на раководството, кои инаку се покажува дека се ефективни.[23] Ризикот од заобиколување на контролите од раководството е повисок ако раководството има односи кои вклучуваат контрола или значајно влијание врз страните со кои обично ентитетот соработува, бидејќи овие односи може да му носат на раководството значајни причини и можности за извршување на измама. На пример, финансиските интереси на раководството за одредени поврзани страни може да обезбедат причини за заобиколување на контролите од раководството со (а) насочување на ентитетот, спротивно од интересите, да изврши трансакции во корист на овие страни, или (б) колузија со овие страни или контролирање на нивните активности. Примерите за возможни измами вклучуваат:

- Креирање на фиктивни услови за трансакции со поврзани страни дизајнирани за погрешно претставување на деловната логика на овие трансакции.
- Измамничко организирање на трансферот на средства од или на раководството или други во значајни износи над или под пазарната вредност.
- Извршување на комплексни трансакции со поврзаните страни, како што се ентитети за посебни цели, кои се структурирани погрешно да ја претстават финансиската позиција или финансиските операции на ентитетот.

Разгледувања карактеристични за помалите ентитети

А20. Контролните активности во помалите ентитети се помалку формални и помалите ентитети може да немаат документирани процеси за односите и трансакциите со поврзаните страни. Сопственикот - управител може да намали дел од ризиците на трансакциите со поврзани страни, или потенцијално да ги зголеми овие ризици, преку активно вклучување во сите главни аспекти на овие трансакции. За овие ентитети, ревизорот треба да добие разбирање за односите и трансакциите со поврзаните страни, и дали постојат контроли врз нив, преку испитување на раководството во комбинација со други постапки, како што е набљудување на надгледувањето и прегледот на активностите од страна на раководството, и испитување на расположливите соодветни документи.

Авторизација и одобрување на значајни трансакции и ангажмани (Точка 14(б))

А21. Авторизацијата вклучува одобрување од страна или страни со соодветен авторитет (дали раководство, оние кои се задолжени за управувањето или акционерите на ентитетот) на ентитетот да влезе во специфична трансакција во согласност со однапред дефинирани критериуми, врз основа на или без расудување. Одобрувањето го вклучува прифаќањето на овие трансакции од овие страни со кои ентитетот влегол во соработка, по задоволување на критериуми за кои е дадена авторизација. Примери на контроли кои се воспоставени во ентитетот за авторизација и одобрување на значајни трансакции и аранжмани со поврзани страни или значајни трансакции и аранжмани надвор од нормалниот тек на работењето, вклучуваат:

- Контроли за надгледување за идентификување на овие трансакции и аранжмани за авторизација и одобрување.
- Одобрување на услови и правила за трансакции и аранжмани од раководството, оние кои се задолжени за управувањето, или каде е применливо, акционерите.

[23] МСР 240, точка 31 и А4.

## ПОВРЗАНИ СТРАНИ

*Обрнување на внимание на информациите за поврзаните страни кога се прегледуваат евиденциите или документите*

Евиденции или документи кои ревизорот треба да ги прегледа (Точка 15)

A22. Во текот на ревизијата, ревизорот треба да ги испита евиденциите или документите кои можат да му обезбедат информации за односите и трансакциите со поврзаните страни, како на пример:

- Конфирмации од трети страни обезбедени од страна на ревизорот (како дополнување на банкарските и правните конфирмации).
- Решенијата за данок на добивка.
- Информација обезбедена од регулаторот на ентитетот.
- Книга на акционери за идентификување на главните акционери на ентитетот.
- Изјава за конфликт на интерес на раководството и оние кои се задолжени за управувањето.
- Евиденција за инвестициите на ентитетот и за пензиските планови.
- Договори со клучното раководство или оние кои се задолжени за управувањето.
- Значајни договори кои не се од нормалниот тек на активности на ентитетот.
- Специфични фактури или коресподенција од професионалните советници на ентитетот.
- Полиси за животно осигурување купени од ентитетот.
- Значајни повторно обновени договори на ентитетот во текот на периодот.
- Извештаи на интерните ревизори.
- Документи поврзани со исполнувањата на ентитетот во врска со регулаторот за хартии од вредност (на пример, проспектус).

Аранжмани кои може да покажат постоење на претходно неидентификувани или необелоденети односи и трансакции со поврзани страни.

A23. Аранжманот вклучува формални или неформални договори помеѓу ентитетот и една или повеќе страни за цели како што се:

- Воспоставување на бизнис односи преку соодветни медиуми или структури.
- Извршување на одредени типови на трансакции под специфични услови и правила.
- Обезбедување на одредени услуги или финансиска помош.

Примери за аранжмани кои вклучуваат постоење на односи или трансакции со поврзани страни кои раководството претходно не ги идентификувало или обелоденило на ревизорот вклучуваат:

- Учество во не - инкорпорирани партнерства со други страни.
- Договори за обезбедување на услуги на одредени страни под услови и правила кои се надвор од нормалниот тек на активности на ентитетот.
- Гаранции и односи со гаранторот.

## ПОВРЗАНИ СТРАНИ

Идентификација на значајни трансакции надвор од нормалниот тек на активности (Точка 16)

A24. Обезбедување на понатамошни информации за значајни трансакции надвор од нормалниот тек на активности, овозможува ревизорот да ги оцени ризичните фактори од измама, ако постојат, дали се присутни и, каде што рамката за финансиско известување воспоставила барања за поврзаните страни, да ги идентификува ризиците од материјално погрешно прикажување.

A25. Примерите за трансакции надвор од нормалниот тек на активности вклучуваат:

- Комплексни капитални трансакции, како што се корпоративни реструктурирања или купувања.
- Трансакции со офшор ентитети во законодавства со слаби корпоративни закони.
- Наем на деловен простор или изнајмување на раководни услуги од ентитетот на друга страна без никаков надомест.
- Продажни трансакции со невообичаено големи попусти или враќање на робата.
- Трансакции со циркуларни договори, на пример, продажба со обврска за повторен откуп.
- Трансакции според договор во кој условите се променети пред истекување.

Разбирање на природата на значајните трансакции надвор од нормалниот тек на активности (Точка 16(а))

A26. Испитувањето на природата на значајните трансакции надвор од нормалниот тек на активности на ентитетот вклучува обезбедување на разбирање на деловната логика на трансакцијата, и условите и правилата под кои се започнале овие трансакции.

Испитување дали се вклучени поврзани страни (Точка 16(б))

A27. Поврзаните страни можат да бидат вклучени во значајни трансакции надвор од нормалниот тек на работење на ентитетот не само со директно влијание врз трансакцијата бидејќи се страна во таа трансакција, туку исто така индиректно влијаејќи преку посредник. Ова влијание покажува постоење на ризичен фактор за измама.

*Размена на информации во врска со поврзаните страни со тимот на ангажманот* (Точка 17)

A28. Релевантните информации за поврзаните страни кои треба да се разменуваат помеѓу членовите од тимот на ангажманот, вклучуваат:

- Идентификување на поврзаните страни на ентитетот.
- Природата на односите и трансакции со поврзаните страни.
- Значајни или комплексни односи или трансакции со поврзани страни кои бараат специфични ревизорски аспекти, посебно трансакции во кои финансиски е вклучено раководството или оние кои се задолжени за управувањето.

ПОВРЗАНИ СТРАНИ

**Идентификување и проценка на ризиците од материјално погрешно прикажување поврзани со односите и трансакциите со поврзаните страни**

*Ризични фактори на измама поврзани со доминантното влијание на поврзаните страни* (Точка 19)

А29. Доминирање во раководењето на едно лице или мала група на лица без компензирачки контроли е ризичен фактор на измама.[24] Индикациите за доминантно влијание употребено од поврзана страна вклучува:

- Поврзаната страна ставила вето врз значајни деловни одлуки на раководството или оние кои се задолжени за управувањето.
- Значајни трансакции се оставени на поврзани страни за одобрување.
- Мала и непостоечка дебата помеѓу раководството и оние кои се задолжени за управувањето во врска со деловни предлози иницирани од поврзана страна.
- Трансакции кои вклучуваат поврзани страни (или блиски членови на семејството на поврзаната страна) се ретко индивидуално прегледани и одобрени.

Доминантното влијание може да постои во одредени случаи каде што поврзаната страна игра водечка улога во основањето на ентитетот и продолжува да игра водечка улога во раководењето со ентитетот.

А30. При постоење на други ризични фактори, постоењето на поврзани страни со доминантно влијание може да појави значаен ризик од материјално погрешно прикажување поради измама. На пример:

- Невообичаено често менување на раководство на високо ниво или професионалните советници може да укажува на неетички или измамнички деловни практики кои служат на целите на поврзаните страни.
- Користењето на деловни посредници за значајни трансакции за кои се покажува дека нема јасно деловно оправдување може да укажува дека поврзаните страни имаат интерес во овие трансакции преку контрола на посредниците за измамнички цели.
- Доказ за значајното учество на поврзаните страни во изборот на сметководствени политики или определување на значајните проценки може да укажува на можност од измамничко финансиско известување.

**Одговор на ризиците од материјално погрешно прикажување поради односи и трансакции со поврзани страни** (Точка 20)

А31. Природата, временскиот распоред и обемот на понатамошните ревизорски постапки кои ревизорот ги избира да одговори на проценетите ризици од материјално погрешно прикажување поврзани со односите и трансакциите со поврзаните страни зависи од природата на тие ризици и условите во ентитетот.[25]

А32. Примери на суштински ревизорски постапки кои ревизорот треба да ги изведе кога ревизорот проценил дека постои значаен ризик дека раководство несоодветно ги евидентирало или обелоденило специфичните трансакции со поврзаните страни во

[24] МСР 240, Додаток 1.

[25] МСР 330 обезбедува понатмошни насоки за природата, времеснкиот распоред и обемот на натамошните ревизорски постапки. МСР 240 воспоставува барања и обезбедува насоки за соодветен одговор на оценетите ризици за погрешно материјално прикажување поради измама.

ПОВРЗАНИ СТРАНИ

согласност со применливата рамка за финансиско известување (независно дали се поради измама или грешка) вклучуваат:

- Конфирмирање или дискутирање за специфичните аспекти на трансакциите со посредници, како што се банките, адвокатите, гарантите и застапниците, каде што е практично и каде што не е забрането со закон, регулатива или етички правила.
- Конфирмирање на целите, специфичните услови и износи на трансакциите со поврзаните страни (оваа ревизорска постапка може да биде помалку ефективна каде што ревизорот смета дека ентитетот веројатно влијае врз поврзаните страни во нивниот одговор на ревизорот).
- Каде што е применливо, читање на финансиски извештаи или други релевантни финансиски информации, ако е применливо, на поврзаните страни како доказ за евиденцијата на трансакциите во сметководството на поврзаните страни.

A33. Ако ревизорот процени дека постои значаен ризик од материјално погрешно прикажување поради измама како резултат на постоење на поврзани страни со доминантно влијание, ревизорот може, како дополнување на барањата од МСР 240, да изврши ревизорски постапки од типот на продолжување на разбирање на бизнис односите во кој може да се воспостави поврзана страна директно или индиректно со ентитетот и да ја определи потребата за понатамошни суштински ревизорски постапки:

- Испитување или дискусија со раководството или оние кои се задолжени за управувањето.
- Испитување на поврзаните страни.
- Инспекција на значајните договори со поврзаните страни.
- Соодветно испитување на позадината, преку интернет или специфични надворешни дата бази на деловни информации.
- Преглед на извештаите на вработените за поднесување на приговори и дојави, онаму каде што се подготвуваат.

A34. Во зависност од резултатите на постапките на ревизорот за проценка на ризикот, ревизорот може да смета дека е соодветно да се обезбеди ревизорски доказ без тестирање на контролите на ентитетот во врска со односите и трансакциите со поврзаните страни. Во одредени услови, сепак, можеби не е возможно да се добие соодветен доволен ревизорски доказ за материјално погрешно прикажување поврзано со односите и трансакциите со поврзаните страни. На пример, каде што меѓу-групациските трансакции помеѓу ентитетот и неговите компоненти се многубројни и значајни износи на информации во врска со овие трансакции се иницирани, евидентирани, процесирани и известени електронски во интегриран систем, ревизорот може да оцени дека не е возможно да се дизајнираат ефективни суштински ревизорски постапки кои сами по себе можат да го намалат ризикот од материјално погрешно прикажување поврзан со овие трансакции на прифатливо ниско ниво. Во овој случај, во остварувањето на барањата на МСР 330 за обезбедување на доволен соодветен ревизорски доказ за оперативната ефективност на релевантните контроли,[26] ревизорот треба да ги тестира контролите на ентитетот за комплетност и точност на евиденцијата на односите и трансакциите со поврзаните страни.

[26] МСР 330, точка 8(б).

ПОВРЗАНИ СТРАНИ

*Идентификација на претходно неидентификуваните или необелоденетите поврзани страни или значајни трансакции со поврзаните страни*

Комуникација на информациите за новоидентификуваните поврзани страни со тимот на ангажманот (Точка 22(а))

А35. Брзото комуницирање на ново идентификуваните поврзани страни со останатите членови од тимот на ангажманот помага во определување дали оваа информација ќе има влијание врз резултатите и заклучокот донесен од процедурите за проценка на ризиците кои веќе се извршени, вклучувајќи дали ризиците од материјално погрешно прикажување треба повторно да бидат проценети.

Суштински процедури поврзани со новоидентификуваните поврзани страни или значајни трансакции со поврзаните страни (Точка 22(в))

А36. Примери на суштински ревизорски постапки кои ревизорот треба да ги изврши во врска со новоидентификуваните поврзани страни или значајни трансакции со поврзаните страни вклучуваат:

- Испитување во врска со природата на односите на ентитетот со ново идентификуваните поврзани страни, вклучувајќи (каде е соодветно или не е забрането со закон, регулатива или етички правила) испитување на страните надвор од ентитетот за кои се претпоставува дека имаат значајно знаење на ентитетот и неговите деловни активности, како што се правници, главни агенти, главни застапувачи, консултанти, гаранти, или блиски бизнис партнери.
- Извршување на анализа на сметководствената евиденција за трансакции со новоидентификуваните поврзани страни. Овие анализи може да се извршуваат со помош на ревизорски техники поддржани од компјутери.
- Потврдување на условите и правилата за трансакциите со новоидентификуваните поврзани страни и оценување дали трансакциите се соодветно евидентирани и обелоденети според прифатената рамка за финансиско известување.

Намерно необелоденување од страна на раководството (Точка 22(е))

А37. Барањата и насоките на МСР 240 во врска со обврските на ревизорот во врска со измамите во ревизијата на финансиските извештаи се релевантни каде што се покажува дека раководството намерно не ги обелоденило поврзаните страни или значајните трансакции со поврзаните страни, на ревизорот. Ревизорот треба исто така да земе во предвид дали е потребно повторно да се оцени сигурноста на одговорите на раководството на испитувањата од страна на ревизорот и изјавите на раководството.

*Идентификувани значајни трансакции со поврзаните страни надвор од нормалниот тек на активности на ентитетот*

Оценка на бизнис деловната логика за значајните трансакции со поврзани страни (Точка 23)

А38. Во оценка на деловната логика за значајните трансакции со поврзани страни надвор од нормалниот тек на активности на ентитетот, ревизорот може да го земе во предвид следното:

- Дали трансакциите:
  - Се премногу комплексни (на пример, може да вклучуваат многубројни поврзани страни во консолидирана група).

- Имаат невообичаени услови за тргување, како што се, невообичаени цени, каматни стапки, гаранции или услови за враќање.
- Недостига очигледна деловна логика за нивно појавување.
- Вклучува претходно неидентификувани поврзани страни.
- Се процесирани на невообичаен начин.

- Дали раководството ја разговарало природата и начинот на евидентирање на овие трансакции со оние кои се задолжени за управувањето.
- Дали раководството придава значење на посебен сметководствен третман наместо да ја истакнува економската основа на трансакцијата.

Ако објаснувањата на раководството се материјално неконзистентни со условите на трансакциите со поврзаните страни, ревизорот треба, согласно МСР 500,[27] да ја земе во предвид сигурноста на објаснувањата и изјавите на раководството за други значајни прашања.

A39. Ревизорот може исто така да бара разбирање на деловната логика на овие трансакции од перспектива на поврзаните страни, бидејќи ова може да му помогне на ревизорот подобро да ја разбере економската реалност на трансакциите и зошто се извршени. Деловната логика од перспектива на поврзаните страни која се покажува неконзистентна со природата на неговите активности може да претставува ризичен фактор за измама.

Авторизација и одобрување на значајните трансакции со поврзаните страни (Точка 23(б))

A40. Авторизацијата и одобрувањето од раководството, оние кои се задолжени за управувањето, или, каде што е применливо, акционерите, на трансакции со поврзани страни надвор од нормалниот тек на активности на ентитетот можат да обезбедат ревизорски доказ дека тие се соодветно земени во предвид на соодветно ниво во ентитетот и дека нивните услови и правила се соодветно рефлектирани во финансиските извештаи. Постоењето на трансакции од оваа природа кои не се предмет на авторизација и одобрување, во недостиг на рационално објаснување кое се базира врз разговор со оние кои се задолжени за управувањето, може да индицираат ризик од материјално погрешно прикажување поради измама или грешка. Во овие услови, ревизорот може треба да биде внимателен за други трансакции со слична природа. Авторизацијата и одобрувањето сами по себе, меѓутоа не се доволни за заклучок дали ризиците од материјално погрешно прикажување поради измама не постојат бидејќи авторизацијата и одобрувањето можеби не се ефективни ако постои колузија помеѓу поврзаните страни или ако ентитетот е предмет на доминантно влијание од поврзаните страни.

Разгледувања специфични за помалите ентитети

A41. Помалите ентитети може да не ги имаат истите контроли кои обезбедуваат различно ниво на авторитет и одобрување кои постојат во поголемите ентитети. Соодветно, кога се ревидира помал ентитет, ревизорот може да се потпре на помало ниво на авторизација и одобрување како ревизорски доказ во врска со валидноста на значајните трансакции со поврзани страни надвор од нормалниот тек на активности на ентитетот. Наместо тоа, ревизорот може да земе во предвид извршување на други ревизорски постапки како што е проверка на значајни документи, потврдување на специфични аспекти на трансакциите со релевантните страни или набљудување на вклученоста на сопственикот - управител во овие трансакции.

[27] МСР 500 "Ревизорски дока", точка 11.

ПОВРЗАНИ СТРАНИ

*Тврдења дека трансакциите со поврзаните страни се извршени по услови еквивалентни на оние кои преовладуваат во трансакциите со неповрзани страни* (Точка 24)

А42. Иако ревизорскиот доказ може да биде веќе на располагање во врска како цената на трансакциите со поврзаните страни се споредува со слични трансакции со неповрзани страни, постојат вообичаени практични потешкотии кои ја ограничуваат ревизорската способност за обезбедување на ревизорски доказ дека останатите аспекти на трансакциите се еквивалентни на оние на неповрзаните страни. На пример, иако ревизорот е способен да потврди дека трансакциите со поврзаните страни се извршени по пазарна цена, можеби е непрактично да потврди дека другите услови и правила на трансакцијата (како што се кредитните услови, потенцијалните обврски или специфични надоместоци) се еквивалентни на оние кои вообичаено се договорени помеѓу независни страни. Соодветно, може да постои ризик, тврдењата на раководството дека трансакциите со поврзаните страни се извршени по услови еквивалентни со оние кои преовладуваат во трансакциите со неповрзаните страни се материјално погрешни.

А43. Подготовката на финансиските извештаи бара раководството суштински да потврди дека трансакциите со поврзаните страни се извршени по услови еквивалентни на оние кои преовладуваат во трансакциите со неповрзаните страни. Доказот на тврдењата на раководството може да вклучува:

- Споредување на условите во трансакциите со поврзаните страни со оние кои се идентични или слични на трансакциите со една или повеќе неповрзани страни.
- Ангажирање на надворешен експерт да ја определи пазарната вредност и да ги потврди пазарните услови и правила на трансакциите.
- Споредување на условите на трансакциите со познати пазарни услови за пошироко слични трансакции на отворениот пазар.

А44. Оценувањето на доказите на раководството за неговите тврдења може да вклучуваат една или повеќе од следното:

- Земање предвид соодветноста на процесот на раководството за поддршка на овие тврдења.
- Потврдување на изворот на внатрешни или надворешни информации за поддршка на тврдењето, и тестирање дали информациите се точни, комплетни и релевантни.
- Оценување на оправданоста на значајните претпоставки врз основа на кои овие тврдења се базираат.

А45. Некои рамки за финансиско известување бараат обелоденување на трансакциите со поврзани страни кои не се извршени под услови еквивалентни на оние кои преовладуваат во трансакциите со неповрзани страни. Во овие услови, ако раководството не ги објавило трансакциите со поврзаните страни во финансиските извештаи, може да постои јасно тврдење дека трансакциите извршени под услови еквивалентни на оние кои преовладуваат во трансакциите со неповрзани страни.

**Оценка на евидентирањето и обелоденувањето на идентификуваните односи и трансакции со поврзаните страни**

*Материјални разгледувања за оценка на погрешното прикажување* (Точка 25)

А46. МСР 450 бара ревизорот да ги земе превид и големината и природата на погрешното прикажување и во одредени случаи условите за негово појавување, кога се оценува

дали погрешното прикажување е материјално.[28] Значајноста на трансакциите за корисниците на финансиските извештаи може целосно да не зависи од евидентираниот износ на трансакцијата туку и од специфичните релевантни фактори, како што е природата на односот со поврзаните страни.

*Оценка на обелоденувањата за поврзаните страни* (Точка 25(а))

А47. Оценката на обелоденувањата за поврзаните страни во контекст на барањата за обелоденување во прифатената рамка за финансиско известување, значи земање предвид на фактот и условите на односите и трансакциите со поврзаните страни на ентитетот дали се соодветно сумаризирани и презентирани со што обелоденувањето е разбирливо. Обелоденувањата за поврзаните страни не се разбирливи ако:

(а) Деловната логика и ефектите на трансакциите на финансиските извештаи се нејасни и погрешни.

(б) Клучните услови, правила и други значајни елементи на трансакциите потребни за нивно разбирање се несоодветно обелоденети.

**Изјави на раководството** (Точка 26)

А48. Условите во кои е соодветно да се обезбеди изјава од оние кои се задолжени за управувањето вклучуваат:

- Кога тие имаат одобрено специфични трансакции со поврзаните страни кои (а) материјално влијаат врз финансиските извештаи, или (б) го вклучуваат раководството.
- Кога тие дале специфични усни изјави на ревизорот за деталите на одредени трансакции со поврзани страни.
- Кога тие имаат финансиски или останати интереси со поврзаните страни или трансакциите со поврзаните страни.

А49. Ревизорот може да одлучи исто така да побара писмена изјава во врска со специфични тврдења на раководството, како што се изјави за специфични трансакции со поврзани страни кои не вклучуваат необјавени споредни аранжмани.

**Комуникација со оние кои се задолжени за управувањето** (Точка 27)

А50. Комуницирањето на значајни прашања во текот на ревизијата[29] во врска со поврзаните страни на ентитетот, му помагаат на ревизорот да воспостави заедничко разбирање со оние кои се задолжени за управувањето, за природата и решавањето на овие прашања. Примерите за значајни прашања за поврзаните страни вклучуваат:

- Необелоденување на ревизорот (независно дали е намерно или не) од страна на раководството за поврзаните страни или значајни трансакции со поврзани страни, кое може да му посочи внимание на оние кои се задолжени за управувањето за значајни односи или трансакции со поврзани страни за кои тие претходно не биле свесни.
- Идентификација на значајни трансакции со поврзани страни кои не биле соодветно авторизирани и одобрени, кои го зголемуваат сомнежот за измама.

---

[28] МСР 450, "Оценување на погрешните прикажувања идентификувани во текот на ревизијата", точка 11(а). Точка А16 од МСР 450 обезбедува насоки за условите кои влијаат врз оценка на порешното прикажување.

[29] МСР 230, точка А8, обебзедува понатамошни насоки за природата на значајните прашања во врска со ревизијата.

ПОВРЗАНИ СТРАНИ

- Недоразбирања со раководството во врска со евидентирањето и обелоденувањето на значајни трансакции со поврзаните страни согласно прифатената рамка за финансиско известување.
- Неусогласеност со важечките закони или регулативи кои забрануваат или ограничуваат специфични типови на трансакции со поврзани страни.
- Потешкотии во идентификувањето на страните кои ултимативно го контролираат ентитетот.

# МЕЃУНАРОДЕН СТАНДАРД ЗА РЕВИЗИЈА 560

# ПОСЛЕДОВАТЕЛНИ НАСТАНИ

(Стапува во сила за ревизиите на финансиските извештаи за периодите кои почнуваат на или по 15 декември 2009 година)

**СОДРЖИНА**


| | Точка |
|---|---|
| **Вовед** | |
| Делокруг на овој МСР | 1 |
| Последователни настани | 2 |
| Датум на стапување во сила | 3 |
| **Цели** | 4 |
| **Дефиниции** | 5 |
| **Барања** | |
| Настани кои се случуваат помеѓу датумот на финансиските извештаи и датумот на ревизорскиот извештај | 6-9 |
| Факти кои се откриени од ревизорот по датумот на ревизорскиот извештај но, пред датумот на издавање на финансиските извештаи | 10-13 |
| Факти кои се откриени од ревизорот по издавање на финансиските извештаи | 14-17 |
| **Примена и друг објаснувачки материјал** | |
| Делокруг на овој МСР | A1 |
| Дефиниции | A2-A5 |
| Настани кои се случуваат помеѓу датумот на финансиските извештаи и датумот на ревизорскиот извештај | A6-A10 |
| Факти кои се откриени од ревизорот по датумот на ревизорскиот извештај но, пред датумот на издавање на финансиските извештаи | A11-A16 |
| Факти кои се откриени од ревизорот по издавање на финансиските извештаи | A17-A18 |


Меѓународниот стандард за ревизија (МСР) 560, "Последователни настани" треба да се чита во врска со МСР 200, "Општи цели на независниот ревизор и извршување на ревизијата согласно со Меѓународните стандарди за ревизија ".

ПОСЛЕДОВАТЕЛНИ НАСТАНИ

## Вовед

### Делокруг на овој МСР

1. Овој Меѓународен стандард за ревизија (МСР) се однесува на одговорностите на ревизорот во врска со последователните настани во ревизијата на финансиските извештаи. (Точка А1)

### Последователни настани

2. Финансиските извештаи можат да бидат под влијание на одредени настани кои се појавуваат по датумот на финансиските извештаи. Многу рамки за финансиско известување посебно се однесуваат за овие настани.[1] Овие рамки за финансиско известување вообичаено идентификуваат два типа на настани:

(а) Оние кои обезбедуваат доказ за условите кои постоеле на денот на финансиските извештаи; и.
(б) Оние кои обезбедуваат доказ за условите кои се појавиле по датумот на финансиските извештаи.

МСР 700 објаснува дека датумот на ревизорскиот извештај го информира читателот дека ревизорот ги земал во предвид ефектите од настаните и трансакциите за кои ревизорот бил свесен и кои се појавиле до тој датум.[2]

### Датум на стапување во сила

3. Овој МСР стапува во сила за ревизиите на финансиските извештаи за периодите кои почнуваат на или по 15 декември 2009 година.

## Цел

4. Целта на ревизорот е:

(а) Да обезбеди доволен соодветен ревизорски доказ дали настаните кои се појавиле помеѓу датумот на финансиските извештаи и датумот на ревизорскиот извештај, за кои се потребни корекции или обелоденувања, се соодветно рефлектирани во тие финансиски извештаи во согласност со прифатената рамка за финансиско известување;.и

(б) Да одговори соодветно на фактите кои му станале познати на ревизорот по датумот на ревизорскиот извештај, кои доколку му биле познати на ревизирот на тој датум, можеле да предизвикаат ревизорот да го модификува ревизорскиот извештај.

## Дефиниции

5. За целите на МСР, следните термини го имаат значењето дадено подолу:

---

[1] На пример, Меѓународниот Стандард за Сметководство (МСС) 10, "Настани по периодот за известување" се однесува на третманот на настаните во финансиките извештаи, и оние кои се поволни и оние кои се неповолни, коишто се појавуваат помеѓу датумот на финансиките извештаи (именуван како "крај на перидот за известување" во МСС) и датумот кога финансиките извештаи се одобрени за објавување.

[2] МСР 700, "Формирање на мислење и известување за финансиските извештаи", точка А38.

ПОСЛЕДОВАТЕЛНИ НАСТАНИ

(а) Датум на финансиските извештаи – Датумот на крајот на последниот период опфатен во финансиските извештаи.

(б) Датум на одобрување на финансиските извештаи – Датумот на кој сите извештаи кои се состојат од финансиските извештаи, вклучувајќи ги и поврзаните белешки, се изготвени и лицата со признаено овластување потврдиле дека го ја превземале одговорноста за тие финансиски извештаи. (Точка А2)

(в) Датум на ревизорскиот извештај – Датумот кој ревизорот го става на извештајот за финансиските извештаи во согласност со МСР 700. (Точка А3)

(г) Датум на издавање на финансиските извештаи – Датумот на кој ревизорскиот извештај и финансиските извештаи кои се предмет на ревизија се ставени на располагање на трети страни. (Точка А4-А5)

(д) Последователни настани – Настани кои се случуваат помеѓу датумот на финансиските извештаи и датумот на ревизорскиот извештај, и факти кои стануваат познати за ревизорот по датумот на ревизорскиот извештај.

## Барања

**Настани кои се случуваат помеѓу датумот на финансиските извештаи и датумот на ревизорскиот извештај**

6. Ревизорот треба да изврши ревизорски постапки дизајнирани со цел да добие доволен соодветен ревизорски доказ дека сите настани кои се појавиле помеѓу датумот на финансиските извештаи и датумот на ревизорскиот извештај кои бараат корекции или обелоденувања во финансиските извештаи, се идентификувани. Од ревизорот не се очекува да изврши дополнителни ревизорски постапки за прашањата за кои претходно извршените ревизорски постапки обезбедиле задоволителни заклучоци. (Точка А6)

7. Ревизорот треба да изврши постапки кои се бараат според точката 6, кои ќе го опфатат периодот од датумот на финансиските извештаи до датумот на ревизорскиот извештај, или до датум кој што практично е најблизок. Ревизорот треба да ги земе во предвид проценувањето на ризиците од ревизорот во определување на природата и обемот на овие ревизорски постапки, коишто ќе го вклучуваат следното: (Точки А7-А8)

(а) Да се здобие со разбирање на сите процедури кои раководството ги воспоставило да осигура дека последователните настани се идентификувани.

(б) Испитување на раководството и, каде што е применливо, оние кои што се задолжени за управувањето, дали одредени последователни настани се појавиле, кои можат да влијаат врз финансиските извештаи. (Точка А9)

(в) Читање на записниците, ако постојат, од состаноците на сопствениците на ентитетот, раководството и оние кои се задолжени за управувањето, кои се одржани по датумот на финансиските извештаи, и испитување за прашањата кои се дискутирани на овие состаноци, а за кои записници не се сеуште подготвени. (Точка А10)

(г) Читање на последните последователни меѓупериодски финансиски извештаи на ентитетот, доколку постојат.

8. Ако, како резултат на извршените постапки според точките 6 и 7, ревизорот идентификува настани кои бараат корекции или обелоденувања во финансиските извештаи, ревизорот треба да определи дали секој настан е соодветно рефлектиран во овие финансиски извештаи, во согласност со прифатената рамка за финансиско известување.

ПОСЛЕДОВАТЕЛНИ НАСТАНИ

*Изјави од раководството*

9. Ревизорот ќе побара од раководството и, каде што е применливо, од оние кои се задолжени за управувањето, да обезбедат изјави согласно МСР 580[3] дека сите настани кои се случиле последователно по датумот на финансиските извештаи и за кои прифатената рамка за финансиско известување бара корекции или обелоденувања, се коригирани или обелоденети.

**Факти кои се откриени од ревизорот по датумот на ревизорскиот извештај но, пред датумот на издавање на финансиските извештаи**

10. Ревизорот нема обврска да изврши било какви ревизорски постапки во врска со финансиските извештаи по датумот на ревизорскиот извештај, Меѓутоа, ако, по датумот на ревизорскиот извештај но, пред датумот на издавање на финансиските извештаи, одреден факт е откриен од страна на ревизорот, кој доколку му бил познат на ревизорот на датумот на ревизорскиот извештај, можел да предизвика ревизорот да го промени ревизорскиот извештај, ревизорот ќе: (Точка А11)

(а) Разговара за прашањата со раководството, и каде што е применливо, со оние кои се задолжени за управувањето.

(б) Определи дали финансиските извештаи треба да се променат, и ако треба да се променат.

(в) Испита како раководството има намера да ги адресира овие прашања во финансиските извештаи.

11. Ако раководството ги менува финансиските извештаи, ревизорот треба да:

(а) Изврши ревизорски постапки потребни во околностите на промена.

(б) Доколку не се применливи околностите во точка 12:

(i) Ќе ги прошири ревизорските постапки од точките 6 и 7 до датумот на новиот ревизорски извештај.

(ii) Ќе обезбеди нов ревизорски извештај за променетите финансиски извештаи. Новиот ревизорски извештај нема да биде датиран порано од датумот на одобрување на променетите финансиски извештаи.

12. Кога законот, регулативата или рамката за финансиско известување не му забранува на раководството да ја ограничи на промената на финансиските извештаи за ефектите од последователните настани или настани кои предизвикуваат промени, и на оние кои се задолжени за одобрување на финансиските извештаи не им е забрането да се ограничат во одобрувањето на овие промени, на ревизорот му е дозволено да ги ограничи ревизорските постапки на последователните настани според точка 11 (б)(i) на промените. Во овие случаи, ревизорот ќе го изврши едно од следниве:

(а) Промени ревизорскиот извештај со што ќе го вклучи дополнителниот датум кој се однесува на тоа дека промените укажуваат дека ревизорските постапки за последователните настани се ограничени исклучиво на промените на

[3] МСР 580, "Писмени изјави."

ПОСЛЕДОВАТЕЛНИ НАСТАНИ

финансиските извештаи, опишани во релевантните белешки на финансиските извештаи; или (Точка А12)

(б) Обезбеди нов или променет ревизорски извештај кој вклучува пасус за нагласување на прашање[4] или во пасус за останати прашања, со што ќе истакне дека ревизорските постапки за последователните настани се ограничени исклучиво на промените на финансиските извештаи опишани во релевантните белешки на финансиските извештаи.

13. Во одредени законодавства, не се бара од раководството според законот, регулативата или рамката за финансиско известување да издаде променети финансиски извештаи и, соодветно, не се бара од ревизорот да обезбеди променет или нов ревизорски извештај. Меѓутоа, ако раководството не ги промени финансиските извештаи во услови кога ревизорот верува дека треба да бидат променети, тогаш: (Точки А13-А14)

(а) Доколку ревизорскиот извештај не му е сеуште доставен на ентитетот, ревизорот ќе го модификува мислењето како што бара МСР 700[5] и потоа ќе достави ревизорски извештај.

(б) Доколку ревизорскиот извештај е веќе доставен на ентитетот, ревизорот ќе го извести раководството и, доколку сите оние кои се задолжени за управувањето не се вклучени во раководење со ентитетот, оние кои се задолжени за управувањето, да не ги издаваат финансиските извештај на трети страни пред да се извршат соодветните промени. Ако финансиските извештаи се сепак последователно издадени без потребните измени, ревизорот ќе превземе соодветни активности, да бара да се спречи користењето на ревизорскиот извештај. (Точки А15-А16)

**Факти кои се откриени од ревизорот по издавање на финансиските извештаи**

14. По издавање на финансиските извештаи, ревизорот нема обврска да изврши било какви ревизорски постапки во врска со финансиските извештаи. Меѓутоа, ако, по издавањето на финансиските извештаи, одреден факт му станал познат на ревизорот, кој доколку му бил познат на ревизорот на датумот на ревизорскиот извештај, можел да предизвика ревизорот да го модификува ревизорскиот извештај, ревизорот ќе:

(а) Ги дискутира прашањата со раководството и, каде што е применливо, со оние кои се задолжени за управувањето.

(б) Ќе определи дали финансиските извештаи треба да се променат; и, ако е потребно.

(в) Доколку определи дека финансиските извештаи треба да се променат, ќе го испита раководството какви се неговите намери за адресирање на овие прашања во финансиските извештаи.

15. Ако раководството ги промени финансиските извештаи, ревизорот ќе: (Точка А17)

(а) Изврши ревизорски постапки потребни во околностите на промената.

(б) Ги прегледа чекорите превземени од раководството да се осигура дека секој кој ги добил претходно издадените финансиски извештаи заедно со ревизорскиот извештај за нив, понатаму е информиран за ситуацијата.

(в) Доколку не се применуваат условите од точка 12:

---

[4] Види МСР 706, "Пасуси за нагласување на прашање и пасуси за други прашања во извештајот на независниот ревизор"

[5] МСР 705, "Модификации на мислењето во извештајот на независниот ревизор".

ПОСЛЕДОВАТЕЛНИ НАСТАНИ

(i) Ги прошири ревизорските постапки од точките 6 и 7 до датумот на новиот ревизорски извештај, и датумот на новиот ревизорски извештај не е датиран порано од датумот на променетите финансиски извештаи.

(ii) Обезбеди нов ревизорски извештај за променетите финансиски извештаи.

(г) Кога условите во точка 12 се применливи, ќе го промени ревизорскиот извештај, или ќе обезбеди нов ревизорски извештај како што е нагласено во точка 12.

16. Ревизорот ќе вклучи во новиот или променетиот ревизорски извештај пасус за нагласување на прашање или пасус за останати прашања, кој се однесува на белешка во финансиските извештаи во која опширно се дискутира за причината на промената на претходно издадените финансиски извештаи и на претходниот извештај обезбеден од ревизорот.

17. Ако раководството не превземе соодветни чекори да обезбеди дека секој кој ги добил претходно издадените финансиски извештаи е информиран за ситуацијата и не ги промени финансиските извештаи, во условите за кои ревизорот смета дека треба да бидат променети, ревизорот ќе го извести раководството и, доколку оние кои се задолжени за управувањето не се вклучени во раководењето со ентитетот[6], оние кои се задолжени за управувањето, дека ревизорот ќе бара да се спречи понатамошното користење на ревизорскиот извештај. Ако, и покрај оваа информација, раководството или оние кои се задолжени за управувањето не ги превземаат потребните чекори, ревизорот ќе превземе соодветни активности да го спречи користењето на ревизорскиот извештај.

***

## Примена и друг објаснувачки материјал

**Делокруг на овој МСР** (Точка 1)

А1. Кога ревидираните финансиски извештаи се вклучени во останатите документи последователно по издавањето на финансиските извештаи, ревизорот има дополнителни одговорности во врска со последователните настани кои ревизорот треба да ги земе предвид, како што се правни или регулаторни барања кои вклучуваат нудење на хартии од вредност на јавноста во законодавства во кои хартии од вредност се понудени. На пример, од ревизорот може да се бара да изврши дополнителни ревизорски постапки до датумот на финалниот документ за понуда. Овие постапки можат да го вклучат она што е истакнато во точките 6 и 7 извршено до датумот или блиску до ефективниот датум на финалниот документ за понуда, и со читањето на финалниот документ за понуда да се оцени дали останатите информации во документот за понуда се конзистентни со финансиските информации со кои ревизорот е поврзан.[7]

**Дефиниции**

*Датум на одобрување на финансиските извештаи* (Точка 5(б))

[6] МСР 260, "Комуникација со оние кои се задолжени за управувањето".

[7] Види МСР 200, "Општи цели на независниот ревизор и спроведувањето на ревизијата во согласност со Меѓународните стандарди за ревизија".

ПОСЛЕДОВАТЕЛНИ НАСТАНИ

А2. Во некои законодавства, законот или регулативата идентификуваат дека индивидуалци или тела (на пример, раководството или оние кои се задолжени за управувањето) кои се одговорни за донесување заклучок дека сите извештаи кои ги сочинуваат финансиските извештаи, вклучувајќи ги и соодветните белешки, се подготвени, и го потенцираат потребниот процес на одобрување. Во други законодавства, процесот на одобрување не е пропишан со закон или регулатива и ентитетот ги следи сопствените процедури во подготвувањето и финализацијата на финансиските извештаи, во поглед структурата на раководството и оние кои се задолжени за управувањето. Во некои законодавства, се бара финално одобрување на финансиските извештаи од акционерите. Во овие законодавства, финалното одобрување од акционерите не е неопходно за да ревизорот заклучи дека е обезбеден доволен соодветен ревизорски доказ врз кој ќе го базира ревизорското мислење. Датумот на одобрување на финансиските извештаи на МСР е поскориот датум на кој оние со соодветен авторитет определиле дека сите извештаи кои ги сочинуваат финансиските извештаи, вклучувајќи ги и соодветните белешки, се подготвени и дека оние со соодветен авторитет прифатиле да превземаат одговорност за овие финансиски извештаи.

*Датум на ревизорскиот извештај* (Точка 5(в))

А3. Ревизорскиот извештај не може да биде издаден порано од датумот на кој ревизорот обезбедил доволен соодветен ревизорски доказ врз основа на кој го темели мислењето за финансиските извештаи, што вклучува доказ дека сите извештаи кои се дел од финансиските извештаи, вклучувајќи ги и соодветни белешки, се подготвени и дека оние со соодветен авторитет прифатиле да превземаат одговорност за овие финансиски извештаи.[8] Соодветно, датумот на ревизорскиот извештај не може да биде порано од датумот на одобрување на финансиските извештаи како што е дефинирано во точка (б). Временски период може да помине поради административни прашања помеѓу датумот на ревизорскиот извештај како што е дефинирано во (в) и датумот на кој ревизорскиот извештај му е обезбеден на ентитетот.

*Датум на издавање на финансиските извештаи* (Точка 5(г))

А4. Датумот на издавање на финансиските извештаи генерално зависи од регулаторното окружување на ентитетот. Во одредени услови, датумот на издавање на финансиските извештаи може да е датум на кој се поднесени до регулаторот. Бидејќи финансиските извештаи не можат да бидат издадени без ревизорски извештај, датумот на издадените ревидирани финансиски извештаи не смее да биде на или подоцна од датумот на ревизорскиот извештај, но мора исто така да биде на или подоцна од датумот на кој ревизорскиот извештај му е обезбеден на ентитетот.

Разгледувања специфични за ентитетите во јавниот сектор

А5. Во јавниот сектор, датумот кога финансиските извештаи се издадени може да биде датумот кога ревидираните финансиски извештаи и ревизорскиот извештај се презентирани на легислативата или на јавноста.

**Настани кои се случуваат помеѓу датумот на финансиските извештаи и датумот на ревизорскиот извештај** (Точки 6-9)

А6. Во зависност од оценката на ризикот на ревизорот, ревизорските постапки според точка 6 може да вклучуваат постапки, потребни за обезбедување доволен соодветен ревизорски доказ, вклучувајќи преглед или тестирање на сметководствената евиденција или трансакции кои настанале помеѓу датумот на финансиските извештаи и

[8] МСР 700, пасус 41. Во одреди случаи, законот или регулативата исто така идетификуваат точка во процесот на финансиско исзвестување во која се очекува ревизијата да биде завршена.

ПОСЛЕДОВАТЕЛНИ НАСТАНИ

датумот на ревизорскиот извештај. Ревизорските постапки според точките 6 и 7 се дополнување на постапките извршени за други цели, кои секако, можат да обезбедат доказ и за последователните настани (на пример, да се обезбеди ревизорски доказ за сметководствените состојби на датумот на финансиските извештаи, како што се постапки на пресечниот датум или постапки во врска со последователна наплата на побарувањата од купувачи).

А7. Точка 7 предвидува одредени ревизорски постапки во оваа насока, со што ревизорот се бара да изврши согласно точка 6. Постапките за последователните настани кои ревизорот ги извршува може, сепак, да зависат од информациите кои се расположливи и, посебно, обемот на подготвените сметководствени евиденции од датумот на финансиските извештаи. Каде што сметководствената евиденција не е ажурирана до сегашен датум, и не се подготвени соодветни меѓупериодиски финансиски извештаи (независно дали се за внатрешни или надворешни цели), или не се подготвени записници од раководството или оние кои се задолжени за управувањето, соодветните ревизорски постапки може да бидат во форма на проверка на расположливите книги и евиденции, вклучувајќи ги банкарските извештаи. Точка А8 дава пример за одредени дополнителни прашања кои ревизорот треба да ги земе во предвид во насока на овие испитувања.

А8. Како дополнување на ревизорските постапки од точка 7, ревизорот може да смета дека е потребно и соодветно да:

- Ги прочита последните расположливи буџети, проекции на паричните текови и останати поврзани извештаи на раководството на ентитетот за периодот по датумот на финансиските извештаи;
- Ги испита, или прошири претходните усни или писмени испитувања на правниците на ентитетот во врска со судските процеси и тужби; или
- Земе во предвид дали изјави од раководството кои ги покриваат соодветните последователни настани може да бидат потребни како поддршка на останатиот ревизорски доказ и понатаму да обезбедат доволен соодветен ревизорски доказ.

*Испитување* (Точка 7(б))

А9. Во испитувањето на раководството и, каде е соодветно, оние кои се задолжени за управувањето, дали се случиле последователни настани кои може да влијаат врз финансиските извештаи, ревизорот треба да испита до тековниот статус дека се евидентирани на основа на прелиминарни или сомнителни информации и може да изврши специфични испитувања во врска со следните прашања:

- Дали е влезено во нови обврски, задолжувања или гаранции.
- Дали се настанати или планирани продажби или купувања на средства.
- Дали се случиле зголемувања на капиталот или издавање на должнички инструменти, како што е издавање на нови хартии од вредност или обврзници, или се случил или се планира договор за соединување или ликвидација.
- Дали било какви средства биле присвоени од страна на државата или уништени, на пример, со пожар или поплава.
- Дали имало било какви промени во однос на потенцијалните обврски.
- Дали биле направени или се предвидени било какви невообичаени сметководствени корекции.

ПОСЛЕДОВАТЕЛНИ НАСТАНИ

- Дали се случиле или веројатно ќе се случат било какви настани коишто ќе ја доведат во прашање соодветноста на сметководствените политики кои се користени во финансиските извештаи како што би бил случајот, на пример, ако ваквите настани ја доведуваат во прашање валидноста на претпоставката за континуитет.
- Дали се случиле настани кои се релевантни за мерењето на проценките или исправките на вредноста направени во финансиските извештаи.
- Дали се случиле настани кои се релевантни за наплата на средствата.

*Читање на записници* (Точка 7(в))

Разгледувања специфични за ентитетите во јавниот сектор

A10. Во јавниот сектор, ревизорот може да ги чита официјалните документи од релевантни постапки на законодавецот и да ги испита за прашања адресирани во постапките за кои официјална документација сеуште не постои.

**Факти кои се откриени од ревизорот по датумот на ревизорскиот извештај но, пред датумот на издавање на финансиските извештаи**

*Одговорности на раководството спрема ревизорот* (Точка 10)

A11. Како што е објаснето во МСР 210, условите на ревизорскиот ангажман вклучуваат обврска на раководството да го информира ревизорот за фактите кои можат да влијаат врз финансиските извештаи, за кои раководството станало свесно во текот на периодот од датумот на ревизорскиот извештај до датумот на издавање на финансиските извештаи.[9]

*Двојни датуми* (Точка 12(а))

A12. Кога, во условите објаснети во точка 12(а), ревизорот го менува ревизорскиот извештај за да вклучи дополнителен датум ограничен на промената, датумот на ревизорскиот извештај за финансиските извештаи пред последователната промена од раководството останува непроменет бидејќи овој датум го информира читателот кога била завршена ревизорската работа во врска со овие финансиски извештаи. Сепак, дополнителен датум е вклучен во ревизорскиот извештај со цел да ги информира корисниците дека ревизорските постапки последователни по датумот се ограничени за последователните промени на финансиските извештаи. Илустрацијата на овој дополнителен датум е како што следува:

> (Датум на ревизорскиот извештај), освен за Белешка Y, на датумот (датум на завршување на ревизорските постапки ограничени на промената објаснета во Белешка Y).

*Финансиските извештаи не се променети од страна на раководството* (Точка 13)

A13. Во одредени законодавства, раководството не е обврзано со закон, регулатива или рамка за финансиско известување да издаде променети финансиски извештаи. Ова е најчесто случај кога издавањето на финансиски извештаи за периодот кој следува ќе се случи наскоро, и ќе опфати соодветни обелоденувања во овие извештаи.

Разгледувања специфични за ентитетите во јавен сектор

[9] МСР 210, "Договарање на условите на ревизорски ангажмани", точка А23.

ПОСЛЕДОВАТЕЛНИ НАСТАНИ

А14. Во јавниот сектор, активностите превземени согласно точка 13 кога раководството не ги менува финансиските извештаи може да вклучуваат исто така посебно известување до законодавецот, или друго соодветно тело во хиерархијата за известување, за импликациите од последователните настани во финансиските извештаи и ревизорскиот извештај.

*Активности на ревизорот за заштита на користењето на ревизорскиот извештај* (Точка 13(б))

А15. Ревизорот може треба да исполни дополнителни правни обврски и ако ревизорот го известил раководството да не ги издава финансиските извештаи и раководството се согласило со ова барање.

А16. Кога раководството ги издало финансиските извештаи независно од известувањето на ревизорот да не ги издаде финансиските извештаи на трети страни, ревизорскиот тек на активности за да спречат користењето на ревизорскиот извештај за финансиските извештаи зависи од ревизорските законски права и обврски. Соодветно, ревизорот треба да земе во предвид обезбедување на правен совет.

**Факти кои се откриени од ревизорот по издавање на финансиските извештаи**

*Финансиските извештаи не се променети од страна на раководството* (Точка 15)

Разгледувања специфични за ентитетите во јавен сектор

А17. Во одредени законодавства, на ентитетите во јавен сектор им е забрането да издаваат променети финансиски извештаи со закон или регулатива. Во овие услови, соодветна активност за ревизорот може да биде известувањето на соодветното законско тело.

*Активности на ревизорот за заштита на користење на ревизорскиот извештај* (Точка 17)

А18. Кога ревизорот верува дека раководството, или оние кои се задолжени за управувањето, не ги превземале соодветните чекори да го заштитат користењето на ревизорскиот извештај за финансиските извештаи претходно издадени од ентитетот и покрај претходното известување од страна на ревизорот дека ревизорот ќе превземе активности за заштита на такво користење, текот на активности на ревизорот зависи од ревизорските законски права и обврски. Соодветно, ревизорот треба земе во предвид обезбедување на правен совет.

# МЕЃУНАРОДЕН СТАНДАРД ЗА РЕВИЗИЈА 570

# КОНТИНУИТЕТ

(Стапува во сила за ревизии на финансиски извештаи за периоди кои почнуваат на или по 15 декември 2009 година)

## СОДРЖИНА


| | Точка |
|---|---|
| **Вовед** | |
| Делокруг на овој МСР | 1 |
| Претпоставка за континуитет | 2 |
| Одговорност за проценка на способноста на ентитетот да продолжи врз основа на претпоставката за континуитет | 3-7 |
| Датум на стапување во сила | 8 |
| **Цели** | 9 |
| **Барања** | |
| Постапки за проценка на ризик и поврзани активности | 10-11 |
| Оценка на проценката на раководството | 12-14 |
| Период по проценката на раководството | 15 |
| Дополнителни ревизорски постапки кога се идентификувани настани или услови | 16 |
| Ревизорски заклучоци и известување | 17 |
| Примената на претпоставката за континуитет е соодветна но, материјална несигурност постои | 18-20 |
| Примената на претпоставката за континуитет е несоодветна | 21 |
| Раководството не е подготвено да направи или да ја прошири проценката | 22 |
| Комуникација со оние кои се задолжени за управувањето | 23 |
| Значајно одложување на одобрувањето на финансиските извештаи | 24 |
| **Примена и друг објаснувачки материјал** | |
| Претпоставка за континуитет | A1 |
| Постапки за проценка на ризик и поврзани активности | A2-A6 |
| Оценка на проценката на раководството | A7-A12 |
| Период по проценката на раководството | A13-A14 |
| Дополнителни ревизорски постапки кога се идентификувани настани или услови | A15-A18 |
| Ревизорски заклучоци и известување | A19 |
| Примената на претпоставката за континуитет е соодветна но, материјална несигурност постои | A20-A24 |
| Примената на претпоставката за континуитет е несоодветна | A25-A26 |
| Раководството не е подготвено да направи или да ја прошири проценката | A27 |

КОНТИНУИТЕТ

Меѓународниот стандард за ревизија (МСР) 570, "Континуитет" треба да се чита во врска МСР 200, "Општи цели на независниот ревизор и извршување на ревизијата согласно со Меѓународните стандарди за ревизија"

## Вовед

### Делокруг на овој МСР

1. Овој Меѓународен стандард за ревизија (МСР) се однесува на одговорноста на ревизорот при ревизијата на финансиските извештаи во однос на претпоставката за континуитет којашто се користи при подготвувањето на финансиските извештаи.

### Претпоставка за континуитет

2. Според претпоставката за континуитет, ентитетот се гледа како да продолжува со деловното работење во догледна иднина. Финансиските извештаи со општа намена се подготвени врз основа на претпоставката за континуитет, освен ако раководството има намера или да го ликвидира ентитетот или да го прекине работењето, или нема реалистична алтернатива освен да постапи така. Финансиските извештаи со посебна намена може да бидат или да не бидат подготвени во согласност со рамка за финансиско известување за којашто основата за континуитет е релевантна (на пример, основата за континуитет не е релевантна за некои финансиски извештаи подготвени на даночна основа во особени законодавства). Кога примената на претпоставката за континуитет е соодветна, средствата и обврските се евидентирани на основа дека ентитетот ќе биде способен да ги реализира своите средства и да ги подмири своите обврски во нормалниот тек на деловното работење. (точка А1)

### Одговорност за проценка на способноста на ентитетот да продолжи врз основа на претпоставката за континуитет

3. Некои рамки за финансиско известување содржат експлицитно барање за раководството да направи специфична проценка на способноста на ентитетот да продолжи врз основа на претпоставката за континуитет, и стандарди во однос на прашањата кои треба да се разгледаат и обелоденувањата кои треба да се направат во врска со претпоставката за континуитет. На пример, Меѓународниот сметководствени стандард (МСС) 1 бара раководството да направи проценка на способноста на ентитетот да продолжи врз основа на претпоставката за континуитет[1]. Деталните барања во однос на одговорноста на раководството да ја процени способноста на ентитетот да продолжи врз основа на претпоставката за континуитет и поврзаните обелоденувања во финансиските извештаи може исто така да бидат воспоставени во закон или пропис.

4. Во други рамки за финансиско известување, може да нема експлицитно барање за раководството да направи специфична проценка на способноста на ентитетот да продолжи врз основа на претпоставката за континуитет. И покрај тоа, со оглед дека претпоставката за континуитет е фундаментален принцип во подготовката на финансиските извештаи како што беше објаснето во точка 2, подготовката на финансиските извештаи бара раководството да ја процени способноста на ентитетот да продолжи врз основа на претпоставката за континуитет дури и ако рамката за финансиско известување не вклучува експлицитно барање за истото да се направи.

5. Проценката на раководството за способноста на ентитетот да продолжи врз основа на претпоставката за континуитет вклучува носење одлука, во одредена временска точка, за инхерентно неизвесните идни исходи на настани или услови. Следните фактори се релевантни за таа одлука:

[1] МСС 1, "Презентирање на финансиски извештаи" од 1 јануари 2009 година, точки 25-26

КОНТИНУИТЕТ

- Степенот на неизвесност поврзана со исходот од некој настан или услов значајно се зголемува колку подалеку во иднината настанот или условот или исходот се појавуваат. Поради таа причина, повеќето рамки за финансиско известување кои бараат експлицитна проценка на раководството го специфицираат периодот за кој од раководството се бара да ги земе предвид сите расположливи информации.

- Големината и сложеноста на ентитетот, природата и состојбата на неговото деловно работење и степенот до кој истото е под влијание на екстерни фактори влијаат на одлуката во однос на исходот на настаните или условите.

- Секоја одлука за иднината е базирана на информации расположливи во времето кога одлуката е донесена. Последователни настани може да резултираат во исходи кои се неконзистентни со одлуките кои биле разумни во времето кога биле донесени.

*Одговорности на ревизорот*

6. Одговорноста на ревизорот е да обезбеди достатни и соодветни ревизорски докази во врска со соодветната примена на претпоставката за континуитет од страна на раководството во подготовка и презентација на финансиските извештаи и да заклучи дали постои материјална неизвесност во врска со способноста на ентитетот да продолжи врз основа на претпоставката за континуитет. Оваа одговорност постои дури и ако рамката за финансиско известување користена во подготовка на финансиските извештаи не вклучува експлицитно барање за раководството да направи специфична проценка на способноста на ентитетот да продолжи врз основа на претпоставката за континуитет.

7. Сепак, како што е опишано во МСР 200[2], потенцијалните ефекти на инхерентните ограничувања на способноста на ревизорот да открие материјални погрешни прикажувања се поголеми за идни настани или услови кои може да предизвикаат ентитетот да прекине да продолжи врз основа на претпоставката за континуитет. Ревизорот не може да предвиди такви идни настани или услови. Соодветно, отсуството на некакво повикување на неизвесност за континуитетот во ревизорски извештај не може да се смета за гаранција за способноста на ентитетот да продолжи врз основа на претпоставката за континуитет.

**Датум на стапување во сила**

8. Овој МСР стапува во сила за ревизии на финансиски извештаи за периоди кои почнуваат на или по 15 декември 2009 година.

## Цели

9. Целите на ревизорот се:

а) Да обезбеди достатни и соодветни ревизорски докази во врска со соодветната примена на претпоставката за континуитет од страна на раководството во подготовка на финансиските извештаи.

б) Да заклучи, врз основа на добиените ревизорски докази, дали постои материјална неизвесност поврзана со настани или услови кои можат да наметнат значајно сомневање во способноста на ентитетот да продолжи врз основа на претпоставката за континуитет.

в) Да ги утврди импликациите врз ревизорскиот извештај.

## Барања

**Постапки за проценка на ризик и поврзани активности**

[2] МСР 200, "Општи цели на независниот ревизор и извршување на ревизијата согласно со Меѓународните стандарди за ревизија."

## КОНТИНУИТЕТ

10. Кога се извршуваат постапки за проценка на ризик како што се бара во МСР 315[3], ревизорот треба да разгледа дали постојат настани или услови кои може да наметнат значајно сомневање во способната на ентитетот да продолжи врз основа на претпоставката за континуитет. При тоа, ревизорот треба да утврди дали раководството веќе извршило прелиминарна проценка на способноста на ентитетот да продолжи врз основа на претпоставката за континуитет и: (точка А2-А5)

а) Ако е извршена таква проценка, ревизорот треба да разговара за проценката со раководството и да утврди дали раководството идентификувало настани или услови кои, поединечно или заедно, може да наметнат значајно сомневање во способноста на ентитетот да продолжи врз основа на претпоставката за континуитет и, ако е така, плановите на раководството за справување со истите.

б) Ако сеуште не е извршена таква проценка, ревизорот треба да разговара со раководството за основата на планираната примена на претпоставката за континуитет, и да го распраша раководството дали постојат настани или услови кои, поединечно или заедно, може да наметнат значајно сомневање во способноста на ентитетот да продолжи врз основа на претпоставката за континуитет.

11. Ревизорот треба да остане подготвен во текот на целата ревизија за докази на настани или услови кои може да наметнат значајно сомневање во способноста на ентитетот да продолжи врз основа на претпоставката за континуитет (точка А6).

**Оценка на проценката на раководството**

12. Ревизорот треба да ја оцени проценката на раководството за способноста на ентитетот да продолжи врз основа на претпоставката за континуитет. (точка А7-А9; А11-А12)

13. При оценка на проценката на раководството за способноста на ентитетот да продолжи врз основа на претпоставката за континуитет, ревизорот треба да го покрие истиот период како **оној** кој е користен од страна на раководството, за да ја изврши својата проценка како што се бара со применлива рамка за финансиско известување, или со закон или пропис ако истиот специфицира подолг период. Ако проценката на раководството за способноста на ентитетот да продолжи врз основа на претпоставката за континуитет покрива помалку од 12 месеци од датумот на финансиските извештаи како што е дефинирано во МСР 560[4], ревизорот треба да побара раководството да го прошири периодот на својата проценка на барем 12 месеци од тој датум. (точка А10-А12)

14. При оценка на проценката на раководството, ревизорот треба да разгледа дали проценката на раководството ги вклучува сите релевантни информации со коишто ревизорот е запознаен како резултат на ревизијата.

**Период по проценката на раководството**

15. Ревизорот треба да го распраша раководството за неговото познавање во однос на настани или услови по периодот на проценката на раководството кои може да наметнат значајно сомневање во способноста на ентитетот да продолжи врз основа на претпоставката за континуитет. (точка А13-А14)

**Дополнителни ревизорски постапки кога се идентификувани настани или услови**

16. Доколку се идентификувани настани или услови кои може да наметнат значајно сомневање во способноста на ентитетот да продолжи врз основа на претпоставката за континуитет, ревизорот треба да обезбеди достатни и соодветни ревизорски докази да утврди дали постои или не постои материјална неизвесност, преку извршување

[3] МСР 315, "Идентификување и проценка на ризиците од материјално погрешно прикажување преку разбирање на ентитетот и неговото опкружување," точка 5.
[4] МСР 560, "Последователни настани", точка 5(а)

КОНТИНУИТЕТ

дополнителни ревизорски постапки, вклучувајќи и разгледување на факторите за ублажување. Овие постапки треба да вклучат: (точка А15)

а) Кога раководството сеуште нема извршено проценка на способноста на ентитетот да продолжи врз основа на претпоставката за континуитет, барање раководството да ја изврши својата проценка.

б) Оценување на плановите за идни дејствија на раководството во врска со неговата проценка на континуитетот, дали е веројатно дека исходот од овие планови ќе ја подобри состојбата и дали плановите на раководството се остварливи во околностите. (точка А16)

в) Кога ентитетот подготвил предвидување на паричните текови, и анализата на предвидувањето е значаен фактор во разгледување на идниот исход на настани и услови во оценката на плановите за идни дејствија на раководството: (точка А17-А18)

i) Оценување на веродостојноста на основните податоци генерирани за да се подготви предвидувањето.

ii) Утврдување дали постои адекватна поддршка за претпоставките кои се во основата на предвидувањето.

г) Разгледување дали некои дополнителни факти или информации станале расположливи од датумот на кој раководството ја извршило својата проценка.

д) Барање писмени изјави од раководството и, кога е соодветно, оние кои се задолжени за управувањето, во однос на нивните планови за идно дејствување и остварливоста на тие планови.

**Ревизорски заклучоци и известување**

17. Врз основа на добиените ревизорски докази, ревизорот треба да заклучи дали, според ревизорското расудување, постои материјална неизвесност во врска со настани или услови кои, поединечно или заедно, може да наметнат значајно сомневање во способноста на ентитетот да продолжи врз основа на претпоставката за континуитет. Материјална неизвесност постои кога големината на нејзиното влијание и веројатност за појавување е таква што, според ревизорското расудување, соодветно обелоденување на природата и импликациите од неизвесноста се неопходни за: (точка А19)

а) Во случај на рамка за финансиско известување со вистинито презентирање, вистинитото презентирање на финансиските извештаи.

б) Во случај на рамка за усогласеност, финансиските извештаи да не бидат лажни.

**Примената на претпоставката за континуитет е соодветна но, материјална неизвесност постои**

18. Ако ревизорот заклучи дека примената на претпоставката за континуитет е соодветна во околностите но, материјална неизвесност постои, ревизорот треба да утврди дали финансиските извештаи:

а) Адекватно ги опишуваат главните настани или услови кои може да наметнат значајно сомневање во способноста на ентитетот да продолжи врз основа на претпоставката за континуитет и плановите на раководството да се справи со овие настани или услови.

б) Јасно да обелодени дека постои материјална неизвесност поврзана со настани или услови кои може да наметнат значајно сомневање во способноста на ентитетот да продолжи врз основа на претпоставката за континуитет и, поради тоа, истиот може да не е способен да ги реализира своите средства и да ги подмири своите обврски во нормалниот тек на деловното работење. (точка А20)

КОНТИНУИТЕТ

19. Доколку е направено адекватно обелоденување во финансиските извештаи, ревизорот треба да изрази мислење без резерва и да вклучи пасус за нагласување на прашање во ревизорскиот извештај за да:

а) Го нагласи постоењето на материјална неизвесност во врска со настанот или условот кој може да наметне значајно сомневање во способноста на ентитетот да продолжи врз основа на претпоставката за континуитет.

б) Посочи внимание на белешката кон финансиските извештаи којашто ги обелоденува прашањата наведени во точка 18. (Види МСР 706[5]). (точка А21-А22)

20. Ако во финансиските извештаи не е направено адекватно обелоденување, ревизорот треба да изрази мислење со резерва или неповолно мислење, како што е соодветно, во согласност со МСР 705[6]. Ревизорот треба да наведе во ревизорскиот извештај дека постои материјална неизвесност којашто може да наметне значајно сомневање во способноста на ентитетот да продолжи врз основа на претпоставката за континуитет. (точка А23-А24)

**Примената на претпоставката за континуитет е несоодветна**

21. Ако финансиските извештаи се подготвени на основа на континуитет, меѓутоа според ревизорското расудување, примената на претпоставката за континуитет од страна на раководството во финансиските извештаи е несоодветна, ревизорот треба да изрази негативно мислење. (точка А25-А26)

**Раководството не е подготвено да направи или да ја прошири проценката**

22. Ако раководството не е подготвено да направи или да ја прошири својата проценка кога ревизорот ќе побара да го стори тоа, ревизорот треба да ги разгледа импликациите врз ревизорскиот извештај. (точка А27)

**Комуникација со оние кои се задолжени за управувањето**

23. Освен ако сите оние кои се задолжени за управувањето не се вклучени во управување со ентитетот[7], ревизорот треба да комуницира со оние кои се задолжени за управувањето со идентификувани настани или услови кои може да наметнат значајно сомневање во способноста на ентитетот да продолжи врз основа на претпоставката за континуитет. Таквата комуникација со оние кои се задолжени за управувањето треба да го вклучи следното:

а) Дали настаните или условите сочинуваат материјална неизвесност.

б) Дали примената на претпоставката за континуитет е соодветна при подготовката и презентацијата на финансиските извештаи.

в) Адекватноста на поврзаните обелоденувања во финансиските извештаи.

**Значајно одложување на одобрувањето на финансиските извештаи**

24. Ако постои значајно одложување на одобрувањето на финансиските извештаи од страна на раководството или оние кои се задолжени за управувањето по датумот на финансиските извештаи, ревизорот треба да се распраша за причините за одложувањето. Ако ревизорот верува дека одложувањето би можело да е поврзано со настани или услови поврзани со проценката на континуитетот, ревизорот треба да ги спроведе оние потребни дополнителни ревизорски постапки, како што е опишано во точка 16, како и да го разгледа ефектот врз ревизорскиот заклучок во однос на постоењето материјална неизвесност, како што е опишано во точка 17..

---

[5] МСР 706, "Пасуси за нагласување на прашање и пасуси за други прашања во извештајот на независниот ревизор"

[6] МСР 705, "Модификации на мислењето во извештајот на независниот ревизор".

[7] МСР 260, "Комуницирање со оние кои се задолжени за управувањето", точка 13

КОНТИНУИТЕТ

***

## Примена и други објаснувачки материјали

**Претпоставка за континуитет** (точка 2)

*Разгледувања специфични за ентитети од јавниот сектор*

A1. Примената на претпоставката за континуитет е исто така релевантна за ентитети од јавниот сектор. На пример, Сметководствениот стандард за јавен сектор (CCJC) 1 се однесува на прашањето за способноста на ентитетите од јавниот сектор да продолжат врз основа на претпоставката за континуитети[8]. Ризици за континуитет може да се појават, но не се ограничени на, ситуации кога ентитетите од јавниот сектор работат на профитна основа, кога владината поддршка може да биде намалена или повлечена, или во случај на приватизација. Настаните или условите кои може да наметнат значајно сомневање во способноста на ентитетот да продолжи врз основа на претпоставката за континуитет во јавниот сектор може да вклучат ситуации кога на ентитетот од јавниот сектор му недостасуваат финансии за негово понатамошно постоење и кога се донесени политички одлуки кои влијаат на услугите обезбедени од страна на ентитетот од јавниот сектор.

**Постапки за проценка на ризик и поврзани активности**

*Настани или услови кои може да наметнат сомневање во претпоставката за континуитет* (точка 10)

A2. Следуваат примери на настани или услови кои, поединечно или заедно, може да наметнат значајно сомневање во однос на претпоставката за континуитет. Во оваа листа не значи дека е вклучено се ниту пак постоењето на една или повеќе од ставките секогаш значи дека постои материјална неизвесност.

Финансиски:

- Позицијата на нето обврски или нето тековни обврски.
- Позајмици со фиксен рок коишто се приближуваат до доспевањето без реалистични изгледи за обновување или отплаќање; или прекумерно потпирање на краткорочни позајмици за финансирање на долгорочни средства.
- Индикации за повлекување на финансиската поддршка од страна на доверителите.
- Негативни оперативни парични текови укажани со историски или перспективни финансиски извештаи.
- Неповолни клучни финансиски коефициенти.
- Суштински оперативни загуби или значајно влошување на вредноста на средствата кои се користат за генерирање на парични текови.
- Доцнење или престанок на дивидендите.
- Неспособност да им се плати на доверителите на датумите на доспевање.
- Неспособност да се почитуваат условите од договорите за заем.
- Промена од трансакции со одложено плаќање на трансакции со плаќање при испорака со добавувачите.
- Неспособност да се добијат финансиски средства за развој на суштински нов производ или други суштински вложувања.

[8] CCJC 1, "Презентирање на финансиски извештаи" од 1 јануари 2009 година, точки 38-41.

КОНТИНУИТЕТ

Оперативни:

- Намери на раководството за ликвидација на ентитетот или за прекин на работењето.
- Губење на клучното раководството без замена.
- Губење на главен пазар, клучен потрошувач(и) франшиза, дозвола или главен добавувач(и).
- Тешкотии со работната сила.
- Кусоци на важни набавки.
- Појава на високо успешен конкурент.

Други:

- Непочитување на капиталните или други законски барања.
- Претстојни правни или регулативни постапки против ентитетот коишто можат, доколку се успешни, да резултираат во тужбени барања коишто веројатно нема да бидат задоволени.
- Промени во закон или пропис или политиката на владата за кои се очекува неповолно да влијаат врз ентитетот.
- Неосигурани или недоволно осигурани катастрофи кога истите ќе настанат.

Значајноста на ваквите настани или услови често може да биде ублажена со други фактори. На пример, ефектот на неспособноста на ентитетот да ги изврши своите нормални отплати на долгови може да биде урамнотежен со плановите на раководството да одржува адекватни парични текови преку алтернативни средства, како што е отуѓувањето на средства, репрограмирање на отплатите на заемите или добивање на дополнителен капитал. На сличен начин, губењето на главен добавувач може да биде ублажено со достапноста на погоден алтернативен извор на понуда.

А3. Постапките за проценка на ризикот кои се бараат со точка 10 му помагаат на ревизорот да утврди дали примената на претпоставката за континуитет од страна на раководството е веројатно дека ќе биде значајно прашање и нејзиното влијание на планирањето на ревизијата. Овие постапки исто така овозможуваат по навремени разговори со раководството, вклучувајќи и разговор за плановите на раководството и решавањето на секое идентификувано прашање на континуитет.

Разгледувања специфични за помали ентитети

А4. Големината на ентитетот може да влијае на неговата способност да ги издржи негативните услови. Малите ентитети може да се способни брзо да реагираат за да ги искористат приликите, но може да им недостигаат резерви за го издржат работењето.

А5. Условите кои се од особена важност за малите ентитети вклучуваат ризик дека банките и други помали заемодавателиможе да прекинат да го поддржуваат ентитетот, како и можната загуба на главен добавувач, најголем потрошувач, клучен вработен, или правото да работи под лиценца, франшиза или друг правен договор.

*Да остане подготвен во текот на целата ревизија за ревизорски докази во врска со настани или услови* (точка 11)

А6. МСР 315 бара ревизорот да ја преиспита проценката на ревизорскиот ризик и соодветно да ги модифицира понатамошните планирани ревизорски постапки кога се добиени дополнителни ревизорски докази во текот на ревизијата кои влијаат на проценката на

КОНТИНУИТЕТ

ревизорскиот ризик[9]. Ако настани или услови кои може да наметнат значајно сомневање во способноста на ентитетот да продолжи врз основа на претпоставката за континуитет, се идентификувани откако е направена проценката на ревизорскиот ризик, покрај извршување на постапките во став 16, може да биде потребно да се преиспита ревизорската проценка на ризиците од материјално погрешно прикажување. Постоењето на такви настани или услови може исто така да влијае на природата, временскиот распоред и опфатот на понатамошните ревизорски постапки како одговор на проценетите ризици. МСР 330[10] воспоставува барања и обезбедува упатства за ова прашање.

**Оценување на проценката на раководството**

*Проценка и поткрепувачки анализи на раководството и ревизорската оценка* (точка 12)

А7. Проценката на раководството за способноста на ентитетот да продолжи врз основа на претпоставката за континуитет е клучен дел од ревизорското разгледување на примената на претпоставката за континуитет од страна на раководството.

А8. Не е одговорност на ревизорот да го исправи недостигот на анализа од страна на раководството. Во некои околности, сепак, недостигот на детална анализа од страна на раководството за поткрепа на неговата проценка може да не го спречат ревизорот да заклучи дали примената на претпоставката за континуитет од страна на раководството е соодветна на околностите. На пример, кога постои историја на профитабилно работење и сигурен пристап до финансиски ресурси, раководството може да ја направи својата проценка без детални анализи. Во тој случај, оценката на ревизорот за соодветноста на проценката на раководството може да биде направена без вршење на детални постапки за оценка доколку другите ревизорски постапки на ревизорот се доволни да му овозможат на ревизорот да заклучи дали примената на претпоставката за континуитет од страна на раководството во подготовка на финансиските извештаи е соодветна на околностите.

А9. Во други околности, оценувањето на проценката на раководството за способноста на ентитетот да продолжи врз основа на претпоставката за континуитет, како што се бара во точка 12, може да вклучи оценување на процесот којшто раководството го следело за да ја направи својата проценка, претпоставките на кои се базира проценката и плановите на раководството за идно дејствување и дали плановите на раководството се остварливи во околностите.

*Периодот на проценката на раководството* (точка 13)

А10. Повеќето рамки за финансиско известување кои бараат експлицитна проценка на раководството го специфицираат периодот за кој од раководството се бара да ги земе во предвид сите расположливи информации.[11]

*Разгледувања специфични за помали ентитети* (точка 12-13)

А11. Во многу случаи, раководството на помали ентитети може да нема подготвено детална проценка за способноста на ентитетот да продолжи врз основа на претпоставката за континуитет, а наместо тоа може да се потпре на длабинското познавање на деловното работење и предвидените идни очекувања. И покрај тоа, во согласност со барањата на овој МСР, ревизорот треба да ја оцени проценката на раководството за способноста на ентитетот да продолжи врз основа на претпоставката за континуитет. За помали ентитети , може да е соодветно да се разговара со раководството за среднорочното и долгорочното финансирање на ентитетот, со тоа што тврдењата на раководството да

[9] МСР 315, точка 31

[10] МСР 330, "Одговори на ревизорот на проценетите ризици"

[11] На пример, МСС го дефинира ова како период кој треба да биде најмалку, но не е ограничен на, дванаесет месеци од крајот на периодот на известување.

КОНТИНУИТЕТ

може бидат потврдени со достатни документирани докази и да не се неконзистентни со ревизорското разбирање за ентитетот. Затоа, барањето од точка 13, за ревизорот да бара раководството да ја прошири својата проценка може, на пример, да биде задоволено со разговор, испрашување и проверка на поткрепувачката документација, на пример, примени нарачки за идни испораки, да се оценат во однос на нивната остварливост или поинаку да се докажат.

А12. Непрекинатата поддршка од страна на сопствениците- менаџери често е значајна за способноста на помалите ентитети да продолжат врз основа на претпоставката за континуитет. Кога мал ентитет во најголем дел е финансиран со заем од сопственикот-менаџер, може да биде важно овие средства да не бидат повлечени. На пример, рокот на траење на финансиските потешкотии на мал ентитет може да зависи од субординирањето на заем од страна на сопственикот- менаџер во корист на банки или други доверители, или од сопственикот- менаџер кој поддржува заем за ентитетот преку обезбедување гаранција со неговите или нејзините лични средства како залог. Во такви околности ревизорот може да обезбеди соодветни документирани докази за субординирањето на заемот на сопственик - менаџерот или за гаранцијата. Кога ентитетот зависи од дополнителна поддршка од сопственик- менаџерот, ревизорот може да ја оцени способноста на сопственик- менаџерот да ја исполни обврската во договорот за поддршка. Покрај тоа, ревизорот може да бара писмена конфирмација за условите и околностите кои се припишуваат на таквата поддршка и на намерата и разбирањето на сопственик-менаџерот.

**Период по проценката на раководството** (точка 15)

А13. Како што се бара во точка 11, ревизорот останува подготвен за веројатноста дека може да постојат познати настани, планирани или поинакви, или услови кои ќе се појават по периодот на проценка користен од страна на раководството кои може да ја доведат во прашање соодветноста на примената на претпоставката за континуитет од страна на раководството во подготовка на финансиските извештаи. Со оглед дека степенот на неизвесност поврзан со исходот од одреден настан или услов се зголемува колку што е настанот или условот подалеку во иднината, при разгледување настани или услови подалеку во иднината, индикациите за прашања на континуитет треба да бидат значајни пред потребата ревизорот да разгледа преземање понатамошни дејствија. Доколку се идентификуваат такви настани или услови, ревизорот може да треба да побара раководството да ја оцени потенцијалната значајност на настанот или условот за неговата проценка на способноста на ентитетот да продолжи врз основа на претпоставката за континуитет. Во овие околности се применуваат постапките од точка 16.

А14. Освен распрашувањето на раководството, ревизорот нема одговорност да изврши други ревизорски постапки за идентификување настани или услови кои може да наметнат значајно сомневање во способноста на ентитетот да продолжи врз основа на претпоставката за континуитет, по периодот на проценка од страна на раководството, којшто, како што е дискутирано во точка 13, би бил најмалку 12 месеци од датумот на финансиските извештаи.

**Дополнителни ревизорски постапки кога се идентификувани настани или услови** (точка 16)

А15. Ревизорските постапки кои се релевантни за барањето во точка 16 може да го вклучуваат следното:

- Анализирање на, и дискутирање за, паричниот тек, добивката и другите релевантни прогнози со раководството.
- Анализирање на, и дискутирање за, последните достапни меѓупериодски финансиски извештаи на ентитетот.

КОНТИНУИТЕТ

- Проверување на условите на неосигурените обврзници и договорите за заем и определување дали некој бил прекршен.
- Читање на записниците од состаноците на акционерите, оние кои се задолжени за управувањето и од релевантни одбори за посочување на финансиски тешкотии.
- Распрашување на адвокатот на ентитетот во врска со постоењето на судски спорови и тужбени барања и разумноста на проценката на раководството на нивниот исход и проценката на нивните финансиски импликации.
- Конфирмирање на постоењето, законитоста и полноважноста на аранжманите за обезбедување или одржување на финансиска поддршка со поврзани и трети страни и проценка на финансиската способност на ваквите страни да обезбедат дополнителни финансиски средства.
- Оценување на плановите на ентитетот за справување со неисполнетите нарачки од купувачите.
- Спроведување ревизорски постапки во однос на последователните настани за да се идентификуваат оние кои или ја намалуваат или на друг начин влијаат на способноста на ентитетот да продолжи врз основа на претпоставката за континуитет.
- Конфирмирање на постоењето, условите и адекватноста на капацитетите за позајмување.
- Обезбедување и прегледување на извештаите од надзорните активности.
- Утврдување на адекватноста на поткрепата за секое планирано отуѓување на средства.

*Оценување на плановите за идни дејствија на раководството* (точка 16(б))

A16. Оценувањето на плановите за идни дејствија на раководството може да вклучи испрашување на раководството во однос на неговите планови за идни дејствија, вклучувајќи ги, на пример, неговите планови за ликвидирање на средства, позајмување пари или преструктуирање на долг, намалување или одложување на трошоци, или зголемување на капитал.

*Периодот на проценка на раководството* (точка 16(в))

A17. Покрај постапките кои се бараат во точка 16 (в), ревизорот може да ги спореди:

- Перспективните финансиски информации за скорешните претходни периоди со минатите резултати.
- Перспективните финансиски информации за тековниот период со резултатите постигнати до датумот.

A18. Кога претпоставките на раководството вклучуваат непрекината поддршка од трети страни, дали преку субординирање на заеми, обврски за одржување или обезбедување дополнително финансирање, или гаранции, и таквата поддршка е значајна за способноста на ентитетот да продолжи врз основа на претпоставката за континуитет, ревизорот може да треба да разгледа барање на писмена конфирмација (вклучувајќи и на условите и околностите) од тие трети страни и да обезбеди докази за нивната способност да ја обезбедат таквата поддршка.

**Ревизорски заклучоци и известување** (точка 17)

КОНТИНУИТЕТ

A19. Фразата "материјална неизвесност" се користи во МСС 1 во разгледување на неизвесностите поврзани со настани или услови кои може да наметнат значајно сомневање во способноста на ентитетот да продолжи врз основа на претпоставката за континуитет кои треба да бидат обелоденети во финансиските извештаи. Во некои други рамки за финансиско известување фразата "значајна неизвесност" се користи во слични околности.

**Примената на претпоставката за континуитет е соодветна но, материјална неизвесност постои**

*Адекватност на обелоденувањето на материјалната неизвесност* (точка 18)

A20. Утврдувањето на адекватноста на обелоденувањата во финансиските извештаи може да вклучи утврдување дали информацијата експлицитно го привлекува вниманието на читателот за веројатноста дека ентитетот може да биде неспособен да продолжи да ги реализира своите средства и да ги подмири своите обврски во нормалниот тек на деловното работење.

*Ревизорско известување кога обелоденувањето на материјална неизвесност е адекватно* (точка 19)

A21. Следното е илустрација на пасус за нагласување на прашање кога ревизорот е задоволен во однос на адекватноста на обелоденувањето во белешката:

*Нагласување на прашање*

„Без да изразиме резерва во нашето мислење, посочуваме внимание на белешка X во финансиските извештаи којашто укажува дека Друштвото направило нето загуба од XXX во текот на годината којашто завршува на 31 декември 20X1 година и, заклучно со тој датум, тековните обврски на Друштвото ги надминуваат неговите вкупни средства за XXX. Овие услови, заедно со другите прашања изложени во белешката X, укажуваат на постоење на материјална неизвесност којашто може да наметне значајно сомневање за способноста на Друштвото да продолжи врз основа на претпоставката за континуитет."

A22. Во ситуации кои вклучуваат многукратни материјални неизвесности кои се значајни за финансиските извештаи во целост, ревизорот може да смета за соодветно во екстремно ретки случаи да се воздржи од давање на мислење наместо да додаде пасус за нагласување на прашање. МСР 705 обезбедува упатство за ова прашање.

*Ревизорско известување кога обелоденувањето на материјална неизвесност е неадекватно* (точка 20)

A23. Следното е илустрација на релевантни пасуси кога треба да се изрази мислење со резерва:

*Основа за мислење со резерва*

Финансиските аранжмани на Друштвото се истечени и неподмирените износи достасаа за плаќање на 19 март 20X1. Друштвото не беше во состојба да ги преуреди аранжманите или да добие друго финансирање. Оваа ситуација укажува постоење на материјална несигурност којашто може да наметне значајно сомневање во способноста на Друштвото да продолжи врз основа на претпоставката за континуитет и поради тоа Друштвото може да не биде способно да ги реализира своите средства и да ги подмири своите обврски во нормалниот тек на деловното работење. Финансиските извештаи (и белешките кон истите) не го обелоденуваат овој факт во целост.

КОНТИНУИТЕТ

*Мислење со резерва*

Според нашето мислење, освен нецелосното обелоденување на информациите на кои се однесува пасусот за основа на мислењето со резерва, финансиските извештаи ја презентираат објективно, од сите материјални аспекти (или "даваат вистинска и објективна слика на") финансиската состојба на Друштвото на 31 декември 20X0 година и финансиските резултати од неговото работење и неговите парични текови за годината којашто завршува тогаш во согласност со ...

A24. Следното е илустрација на релевантни пасуси кога треба да се изрази негативно мислење:

*Основа за негативно мислење*

Финансиските аранжмани на Друштвото се истечени и неподмирените износи достасаа за плаќање на 31 декември 20x0 година. Друштвото не беше во состојба да ги преуреди аранжманите или да добие друго финансирање и размислува да започне постапка за стечај. Овие настани укажуваат на материјална неизвесност којашто може да наметне значајно сомневање во способноста на Друштвото да продолжи врз основа на претпоставката за континуитет и затоа тоа може да не биде во состојба да ги реализира своите средства и да ги подмири своите обврски во нормалниот тек на деловното работење. Финансиските извештаи (и белешките кон истите) не го обелоденуваат овој факт.

*Негативно мислење*

Според нашето мислење, поради испуштањето на информациите спомнати во пасусот за основа на негативното мислење, финансиските извештаи не ја презентираат објективно (или "не даваат вистинска и објективна слика на") финансиската состојба на Друштвото на 31 декември 20X0 година и неговите финансиски резултати од работењето и неговите парични текови за годината којашто завршува тогаш во согласност со ...

**Примената на претпоставката за континуитет е несоодветна** (точка 21)

A25. Ако финансиските извештаи се подготвени врз основа на континуитет но, според ревизорското расудување, примената на претпоставката за континуитет од страна на раководството во финансиските извештаи е несоодветна, барањето во точка 21 за ревизорот да изрази негативно мислење се применува без оглед дали финансиските извештаи содржат или не содржат обелоденување за несоодветноста на примената на претпоставката за континуитет од страна на раководството.

A26. Ако од раководството на ентитетот се бара, или тоа избере, да подготви финансиски извештаи кога примената на претпоставката за континуитет не е соодветна на околностите, финансиските извештаи се подготвуваат на алтернативна основа (на пример, основа на ликвидација). Ревизорот може да биде во состојба да изврши ревизија на тие финансиски извештаи доколку ревизорот утврди дека алтернативната основа претставува прифатлива рамка за финансиско известување во околностите. Ревизорот може да биде во состојба да изрази немодифицирано мислење за тие финансиски извештаи, доколку во истите постои адекватно обелоденување, но може да смета за соодветно или за потребно да вклучи пасус за нагласување на прашање во ревизорскиот извештај за да го привлече вниманието на корисниците врз таа алтернативна основа или причините за примена на истата.

**Раководството не е подготвено да направи или да ја прошири својата проценка** (точка 22)

A27. Во одредени околности, ревизорот може да верува дека е потребно да побара раководството да направи или да ја прошири проценката. Ако раководството не е подготвено да го направи тоа, мислење со резерва во ревизорскиот извештај може да

КОНТИНУИТЕТ

биде соодветно, бидејќи може да е невозможно за ревизорот да обезбеди достатни и соодветни ревизорски докази во однос на примената на претпоставката за континуитет во подготовката на финансиските извештаи, како што се доказите во однос на постоење планови кои раководството ги вовело или постоењето на други фактори за ублажување.

# МЕЃУНАРОДЕН СТАНДАРД ЗА РЕВИЗИЈА 580

# ПИСМЕНИ ИЗЈАВИ

(Стапува во сила за ревизии на финансиски извештаи за периоди кои почнуваат на или по 15 декември 2009 година)

## СОДРЖИНА


| | Точка |
|---|---|
| **Вовед** | |
| Делокруг на овој МСР | 1-2 |
| Писмени изјави како ревизорски докази | 3-4 |
| Датум на стапување во сила | 5 |
| **Цели** | 6 |
| **Дефиниции** | 7-8 |
| **Барања** | |
| Раководство од кое се бараат писмени изјави | 9 |
| Писмени изјави во врска со одговорностите на раководството | 10-12 |
| Други писмени изјави | 13 |
| Датум на и период(и) покриени со писмените изјави | 14 |
| Форма на писмени изјави | 15 |
| Сомневање во однос на веродостојноста на писмените изјави и побарани писмени изјави кои не се обезбедени | 16-20 |
| **Примена и друг објаснувачки материјал** | |
| Писмени изјави како ревизорски докази | A1 |
| Раководство од кое се бараат писмени изјави | A2-A6 |
| Писмени изјави во врска со одговорностите на раководството | A7-A9 |
| Други писмени изјави | A10-A13 |
| Соопштување на прагот на износот | A14 |
| Датум на и период(и) покриени со писмените изјави | A15-A18 |
| Форма на писмени изјави | A19-A21 |
| Комуникација со оние кои се задолжени за управување | A22 |
| Сомневање во веродостојноста на писмените изјави и побарани писмени изјави кои не се обезбедени | A23-A27 |

Додаток 1: Листа на МСР кои содржат барања за писмени изјави

Додаток 2: Илустративно писмо со изјави


Меѓународниот стандард за ревизија (МСР) 580, "Писмени изјави" треба да се чита во врска со МСР 200, "Општи цели на независниот ревизор и извршување на ревизијата согласно со Меѓународните стандарди за ревизија".

ПИСМЕНИ ИЗЈАВИ

## Вовед

### Делокруг на овој МСР

1. Овој Меѓународен стандард за ревизија (МСР) се однесува на одговорноста на ревизорот да прибави писмени изјави од раководството и, кога е соодветно, од оние кои се задолжени за управувањето при ревизија на финансиски извештаи.

2. Додатокот 1 набројува други МСР кои содржат специфични барања за писмени изјави во однос на предметните прашања. Специфичните барања за писмени изјави од други МСР не ја ограничуваат примената на овој МСР.

### Писмените изјави како ревизорски докази

3. Ревизорски докази се информациите користени од страна на ревизорот за донесување на заклучоците врз основа на кои се заснова ревизорското мислење[1]. Писмените изјави се потребни информации кои што ревизорот ги бара во врска со ревизијата на финансиските извештаи на ентитетот. Според тоа, слично на одговорите од распрашувањата, писмените изјави претставуваат ревизорски докази. (точка А1)

4. И покрај тоа што писмените изјави обезбедуваат потребни ревизорски докази, тие сами по себе не обезбедуваат достатни соодветни ревизорски докази за било кое прашање на кое истите се однесуваат. Понатаму, фактот дека раководството обезбедило веродостојни писмени изјави не влијае на природата или на степенот на другите ревизорски докази коишто ревизорот ги прибавува во поглед на исполнување на одговорностите на раководството, или во поглед на специфични тврдења.

### Датум на стапување во сила

5. Овој МСР стапува во сила за ревизии на финансиски извештаи за периоди кои почнуваат на или по 15 декември 2009 година.

## Цели

6. Целите на ревизорот се:

   а) Да обезбеди писмени изјави од раководството и, кога е соодветно, од оние кои се задолжени за управувањето дека тие веруваат дека ја исполниле својата одговорност за подготовка на финансиските извештаи и за комплетноста на информациите кои му се дадени на ревизорот.

   б) Да ги поткрепи другите ревизорски докази кои се релевантни за финансиските извештаи или за специфични тврдења во финансиските извештаи по пат на писмени изјави доколку од страна на ревизорот се утврди дека истото е потребно или ако тоа се бара со друг МСР.

   в) Соодветно да одговори на писмените изјави обезбедени од страна на раководството и, кога е соодветно, оние кои се задолжени за управувањето, или доколку раководството или, кога е соодветно, оние кои се задолжени за управувањето не обезбедат писмени изјави кои се побарани од страна на ревизорот.

## Дефиниции

[1] МСР 500, "Ревизорски докази", точка 5 (в)

ПИСМЕНИ ИЗЈАВИ

7. За целите на МСР, следните поими го имаат значењето дадено подолу:

   Писмо со изјави на раководството – Пишана изјава од страна на раководството во која се потврдуваат одредени прашања или со која се поддржуваат останати ревизорски докази. Пишаните изјави во овој контекст не ги вклучуваат финансиските извештаи, тврдењата во нив или книгите и евиденцијата кои ги поддржуваат.

8. За целите на овој МСР, посочувањето на "раководство" треба да се чита како "раководство и, кога е соодветно, оние кои се задолжени за управувањето". Понатаму, во случај на рамка за објективно презентирање, раководството е одговорно за подготовка и *објективна* презентација на финансиските извештаи во согласност со применливата рамка за финансиско известување; или подготовка на финансиски извештаи *кои даваат вистинита и објективна слика* во согласност со применливата рамка за финансиско известување.

## Барања

### Раководство од кое се бараат писмени изјави

9. Ревизорот треба да бара писмени изјави од раководството со соодветни одговорности за финансиските извештаи и познавање на прашањата од интерес. (точка А2-А6)

### Писмени изјави во врска со одговорностите на раководството

*Подготовка на финансиските извештаи*

10. Ревизорот треба да бара од раководството да обезбеди писмена изјава дека истиот ја исполнил својата одговорност за подготовка на финансиските извештаи во согласност со применливата рамка за финансиско известување, вклучувајќи го кога е релевантно и нивното објективно презентирање, како што е наведено во условите на ангажманот за ревизија[2]. (Види точки А7-А9, А14, А22)

*Обезбедени информации и комплетност на трансакциите*

11. Ревизорот треба да бара од раководството да обезбеди писмена изјава дека:

    а) На ревизорот му ги обезбедил сите релевантни информации и пристап како што е договорено во условите на ангажманот за ревизија[3], и

    б) Сите трансакции се евидентирани и одразени во финансиските извештаи. (точка А7-А9, А14, А22)

*Опис на одговорностите на раководството во писмените изјави*

12. Одговорностите на раководството треба да бидат опишани во писмените изјави кои се бараат во точките 10 и 11 на начин на кој истите одговорности се опишани во **условите** на ангажманот за ревизија.

### Други писмени изјави

13. Други МСР бараат ревизорот да бара писмени изјави. Ако, и покрај таквите изјави кои се бараат, ревизорот утврди дека е неопходно да прибави една или повеќе писмени изјави за да поткрепи други ревизорски докази релевантни за финансиските извештаи или за едно или повеќе специфични тврдења во финансиските извештаи, ревизорот треба да побара такви други писмени изјави. (точка А10-А13, А14, А22)

---

[2] МСР 210, "Договарање за условите на ревизорскиот ангажман", точка 6 (б)(i).

[3] МСР 210, точка 6 (б)(iii).

ПИСМЕНИ ИЗЈАВИ

**Датум на и период(и) покриени со писмените изјави**

14. Датумот на писмените изјави треба да биде колку што е можно поблиску до, но не по, датумот на ревизорскиот извештај за финансиските извештаи. Писмените изјави треба да бидат за сите финансиски извештаи и период(и) на кои е упатено во ревизорскиот извештај. (точка А15-А18)

**Форма на писмени изјави**

15. Писмените изјави треба да бидат во форма на писмо со изјави упатено до ревизорот. Ако законот или регулативата бараат раководството да направи јавни писмени изјави во поглед на неговите одговорности, и ревизорот утврди дека таквите изјави обезбедуваат некои или ги обезбедуваат сите изјави кои се бараат во точка 10 или 11, релевантните прашања покриени во таквите изјави не мора да бидат содржани во писмото со изјави. (точка А19-А21)

**Сомневање во веродостојноста на писмените изјави и побарани писмени изјави кои не се обезбедени**

*Сомневање во веродостојноста на писмените изјави*

16. Ако ревизорот е загрижен во однос на стручноста, интегритетот, етичките вредности или посветеноста на раководството, или во поглед на неговата обврзаност кон или извршување на истите, ревизорот треба да го утврди ефектот којшто таквата загриженост може да го има на веродостојноста на изјавите (усни или писмени) и на ревизорските докази воопшто. (Види точки А24-А25)

17. Особено, ако писмените изјави не се конзистентни со останатите ревизорски докази, ревизорот треба да изврши ревизорски постапки за да се обиде да го разреши прашањето. Ако прашањето остане неразрешено, ревизорот треба повторно да ја разгледа проценката на стручноста, интегритетот, етичките вредности или посветеноста на раководството, или на неговата обврзаност кон или наметнување на истите, и треба да го утврди ефектот што истата може да го има на веродостојноста на изјавите (усни или писмени) и на ревизорските докази воопшто. (точка А23)

18. Ако ревизорот заклучи дека писмените изјави не се веродостојни, ревизорот треба да превземе соодветни дејствија, вклучувајќи утврдување на можниот ефект врз мислењето во ревизорскиот извештај во согласност со МСР 705[4], имајќи го во предвид барањето во точка 20 од овој стандард.

*Побарани писмени изјави кои не се обезбедени*

19. Ако раководството не обезбеди една или повеќе од бараните писмени изјави, ревизорот треба:

    а) Да разговара за соодветното прашање со раководството.

    б) Повторно да го оцени интегритетот на раководството и да го оцени ефектот што тоа може да го има на веродостојноста на изјавите (усни или писмени) и на ревизорските докази воопшто.

    в) Да превземе соодветни дејствија, вклучувајќи и утврдување на можниот ефект врз мислењето во ревизорскиот извештај во согласност со МСР 705, имајќи го во предвид барањето во точка 20 од овој стандард.

*Писмени изјави во врска со одговорностите на раководството*

[4] МСР 705, "Модификации на мислењето во извештајот на независниот ревизор"

ПИСМЕНИ ИЗЈАВИ

20. Ревизорот треба да се воздржи од давање на мислење за финансиските извештаи во согласност со МСР 705 доколку:

    а) Ревизорот заклучи дека постои доволно сомневање во поглед на интегритетот на раководството такво што писмените изјави кои се бараат во точка 10 и 11 се неверодостојни.

    б) Раководството не ги обезбеди писмените изјави кои се бараат со точките 10 и 11. (точка А26-А27)

***

## Примена и друг објаснувачки материјал

**Писмени изјави како ревизорски докази** (точка 3)

А1. Писмените изјави се значаен извор на ревизорски докази. Ако раководството ги модифицира или не ги обезбеди бараните писмени изјави, тоа може да му укаже на ревизорот за веројатноста дека може да постојат едно или повеќе значајни прашања. Понатаму, барањето за писмени, повеќе отколку усни, изјави во многу случаи може да го натера раководството да ги разгледа таквите прашања поточно, со тоа зголемувајќи го квалитетот на изјавите.

**Раководство од кое се бараат писмени изјави** (точка 9)

А2. Писмени изјави се бараат од оние кои се задолжени за подготовката на финансиските извештаи. Таквите поединци може да се разликуваат во зависност од управувачката структура на ентитетот, и од релевантниот закон или регулатива; сепак, раководството (повеќе отколку оние кои се задолжени за управување) е често одговорната страна. Писмените изјави затоа може да се побараат од главниот извршен директор и главниот финансиски директор, или други истоветни лица кај ентитетите кои не користат вакви титули. Во некои околности, сепак, други страни, како што се оние кои се задолжени за управување, се исто така одговорни за подготовка на финансиските извештаи.

А3. Како резултат на неговата одговорност за подготовка на финансиските извештаи, и неговите одговорности за управување со деловното работење на ентитетот, од раководството ќе се очекува да има доволно знаење за процесот кој се следи од страна на ентитетот при подготовка и презентирање на финансиските извештаи и тврдењата во рамките на истите на којшто ќе ги заснова писмените изјави.

А4. Во некои случаи, сепак, раководството може да одлучи да направи распрашување на други лица кои учествуваат во подготовка и презентирање на финансиските извештаи и тврдењата во рамките на истите, вклучувајќи поединци кои имаат специјализирано знаење во врска со прашањата за коишто се бараат писмени изјави. Таквите поединци може да вклучат:

- Актуар кој е одговорен за актуарски утврдените сметководствени мерила.
- Инженери кои може да бидат одговорни за, и да имаат специјализирано знаење во поглед на мерките за еколошка одговорност.
- Интерен адвокат кој може да обезбеди информации кои се важни за подготовка за резервирања во однос на тужбени барања.

А5. Во некои случаи, раководството во писмените изјави може да вклучи квалификувачки стил на изразување со ефект дека изјавите се направени според неговото најдобро знаење и верување. Разумно е за ревизорот да прифати такво изразување доколку ревизорот е задоволен дека изјавите се направени од страна на оние со соодветни одговорности и познавање на прашањата содржани во изјавите.

ПИСМЕНИ ИЗЈАВИ

А6. За да ја зајакне потребата за раководството да даде изјави врз основа на соодветна информираност, ревизорот може да побара раководството во писмените изјави да вклучи конфирмација дека истиот направил такви распрашувања какви што сметал дека е соодветно за да биде во позиција да може да ги обезбеди бараните писмени изјави. Вообичаено, не се очекува таквите распрашувања да бараат формален интерен процес покрај оние кои се веќе воспоставени од страна на раководството.

**Писмени изјави во врска со одговорностите на раководството** (точка 10-11)

А7. Ревизорските докази прибавени во текот на ревизијата дека раководството ги исполнило одговорностите упатени во точките 10 и 11 не се доволни без да се прибави конфирмација од раководството дека истото верува дека ги исполнило таквите одговорности. Тоа е бидејќи ревизорот не е во можност да расудува единствено врз основа на други ревизорски докази во врска со тоа дали раководството ги подготвило и презентирало финансиските извештаи и му обезбедило информации на ревизорот врз основа на договореното признание и разбирање на неговите одговорности. На пример, ревизорот не може да заклучи дека раководството му ги обезбедило на ревизорот сите релевантни информации договорени во условите на ангажманот за ревизија без да го праша дали, и да добие конфирмација дека, таквите информации се обезбедени.

А8. Писмените изјави кои се бараат во точките 10 и 11 се повикуваат на договореното признание и разбирање на раководството во однос на неговите одговорности во условите на ангажманот за ревизија со тоа што бараат конфирмација дека тој ги исполнил истите. Ревизорот може исто така да побара од раководството повторно да го потврди своето признание и разбирање на таквите одговорности во писмени изјави. Ова е вообичаено во одредени законодавства, но во секој случај може да биде особено соодветно кога:

- Оние кои ги потпишале условите на ангажманот за ревизија во име на ентитетот повеќе не ги имаат релевантните одговорности.
- Условите на ангажманот за ревизија биле подготвени во претходна година.
- Постои некакво укажување дека раководството погрешно ги разбрало тие одговорности.
- Промени во околностите придонесуваат да биде соодветно да се постапи така.

Согласно барањето од МСР 210[5], таквото повторно потврдување на признанието и познавањето на своите одговорности од страна на раководството не е направено според неговото најдобро знаење и верување (како што беше дискутирано во точка А5 од овој МСР).

*Разгледувања специфични за ентитети од јавниот сектор*

А9. Мандатите за ревизии на финансиски извештаи на ентитети од јавен сектор може да бидат пошироки отколку оние за други ентитети. Како резултат на тоа, премисата, поврзана со одговорностите на раководството, на која е спроведена една ревизија на финансиски извештаи на ентитет од јавен сектор може да предизвика дополнителни писмени изјави. Тоа може да вклучи писмени изјави кои потврдуваат дека трансакциите и настаните се извршени во согласност со законите, регулативите или друга надлежност.

**Други писмени изјави** (точка 13)

*Дополнителни писмени изјави во врска со финансиските извештаи*

А10. Покрај писмените изјави кои се бараат во точка 10, ревизорот може да смета дека е потребно да побара писмена изјава во врска со финансиските извештаи. Таквите писмени изјави може

[5] МСР 210, точка 6(б)

да ја дополнуваат, но не формираат дел од, писмената изјава која се бара со точка 10. Тие може да содржат изјави во поглед на следното:

- Дали изборот и примената на сметководствени политики се соодветни.
- Дали прашања како следните, кога е релевантно според применливата рамка за финансиско известување, се признаени, измерени, презентирани или обелоденети во согласност со таа рамка:
  - Планови или намери кои може да влијаат на сметководствената вредност или на класификацијата на средствата и обврските.
  - Обврски, како сегашни така и неизвесни.
  - Сопственост на, или контрола над, средства, залог или товар на средства, и средства дадени под залог.
  - Аспекти на закони, регулативи и склучени договори кои може да влијаат на финансиските извештаи, вклучувајќи и неусогласеност.

*Дополнителни писмени изјави во поглед на информациите дадени на ревизорот*

A11. Покрај писмените изјави кои се бараат во точка 11, ревизорот може да смета дека е неопходно да побара од раководството да обезбеди писмена изјава дека му ги соопштило на ревизорот сите недостатоци во интерните контроли за коишто раководството е свесено.

*Писмени изјави во поглед на специфични тврдења*

A12. При прибавување докази за, или оценување, расудувања и намери, ревизорот може да земе во предвид едно или повеќе од следниве:

- Минатата историја на ентитетот во спроведување на неговите изјавени намери.
- Причините на ентитетот за избор на некој особен тек на дејствување.
- Способноста на ентитетот да следи специфичен тек на дејствување.
- Постоењето или недостигот на некоја друга информација што можела да биде прибавена во текот на ревизијата која може да биде неконзистентна со одлуката или намерата на раководството.

A13. Понатаму, ревизорот може да смета дека е потребно да побара раководството да обезбеди писмена изјава во поглед на специфични тврдења во финансиските извештаи; особено, да поткрепи разбирање кое ревизорот го стекнал од други ревизорски докази за одлука или намера на раководството во врска со, или комплетноста на, специфично тврдење. На пример, ако намерата на раководството е значајна за основата за вреднување на вложувањата, може да не биде возможно да се прибават достатни соодветни ревизорски докази без писмена изјава од раководството во поглед на неговите намери. Иако таквите писмени изјави обезбедуваат потребни ревизорски докази, тие сами по себе не обезбедуваат достатни соодветни ревизорски докази за тоа тврдење.

**Соопштување на износот на прагот** (точка 10-11, 13)

A14. МСР 450 бара ревизорот да ги акумулира погрешните прикажувања идентификувани во текот на ревизијата, освен оние кои се јасно безначајни[6]. Ревизорот може да утврди праг над којшто

[6] МСР 450, "Оценка на погрешните презентирања идентификувани во текот на ревизијата", точка 5

погрешното прикажување не може да се смета за јасно безначајно. На истиот начин, ревизорот може да земе во предвид да му соопшти на раководството праг за цели на бараните писмени изјави.

**Датум на и период(и) покриени со писмените изјави** (точка 14)

A15. Бидејќи писмените изјави се неопходни ревизорски докази, ревизорското мислење не може да се изрази, и ревизорскиот извештај не може да датира, пред датумот на писмените изјави. Понатаму, бидејќи ревизорот го засегаат настани кои се случуваат до датумот на ревизорскиот извештај кои може да бараат прилагодувања на или обелоденување во финансиските извештаи, писмените изјави се со датум колку што е можно поблиску до, но не по, датумот на ревизорскиот извештај за финансиските извештаи.

A16. Во некои околности може да е соодветно за ревизорот да прибави писмена изјава во однос на специфично тврдење во финансиските извештаи во текот на ревизијата. Кога е таков случајот, може да биде потребно да побара ажурирана писмена изјава.

A17. Писмените изјави се однесуваат на сите периоди на кои е посочено во ревизорскиот извештај бидејќи раководството треба повторно да потврди дека писмените изјави кои претходно ги има дадено во поглед на претходните периоди остануваат соодветни. Ревизорот и раководството може да се договорат за форма на писмена изјава која ги ажурира писмените изјави поврзани со претходни периоди преку укажување дали имало некакви промени на таквите писмени изјави, и ако е така, кои се тие.

A18. Може да произлезат ситуации кога раководството не било присутно во текот на сите периоди на кои посочува ревизорскиот извештај. Таквите лица може да тврдат дека истите не се во позиција да обезбедат некои или сите писмени изјави бидејќи тие не биле на место во текот на периодот. Овој факт, сепак, не ги намалува одговорностите на таквите лица за финансиските извештаи како целина. Според тоа, барањето за ревизорот да бара од нив писмени изјави кои ја покриваат целината на релевантниот период(и) сеуште е применливо.

**Форма на писмени изјави** (точка 15)

A19. Писмените изјави се бара да бидат содржани во писмо со изјави упатено до ревизорот. Во некои законодавства, сепак, од раководството со закон или регулатива може да се побара да издаде јавна писмена изјава во однос на неговите одговорности. Иако таквата изјава е изјава до корисниците на финансиските извештаи, или до релевантните власти, ревизорот може да утврди дека истата претставува соодветна форма на писмена изјава во однос на некои или сите изјави кои се бараат во точките 10 и 11. Според тоа, релевантните прашања покриени со такви изјави не мора да бидат вклучени во писмото со изјави. Факторите кои може да влијаат на ревизорската одлука вклучуваат:

- Дали изјават вклучува потврда за исполнување на одговорностите упатени во точките 10 и 11.
- Дали изјавата била издадена или одобрена од оние од кои ревизорот ги бара релевантните писмени изјави.
- Дали копија од изјавата му е обезбедена на ревизорот колку што е можно поблиско до, но не по, датумот на ревизорскиот извештај за финансиските извештаи. (точка 14)

A20. Формална изјава за усогласеност со законите и регулативата, или за одобрување на финансиските извештаи, нема да содржи достатни информации за ревизорот да биде задоволен дека сите потребни изјави се свесно направени. Изразувањето на одговорностите

на раководството во однос на законите и регулативата исто така не претставува замена за бараните писмени изјави.

А21. Додаток 2 обезбедува илустративен пример на писмо со изјави.

**Комуникација со оние кои се задолжени за управувањето** (точка 10-11, 13)

А22. МСР 260 бара ревизорот да ги извести оние кои се задолжени за управувањето за писмените изјави коишто ревизорот ги побарал од раководството[7].

**Сомневање во веродостојноста на писмените изјави и побрани писмени изјави кои не се обезбедени**

*Сомневање во веродостојноста на писмените изјави* (точка 16-17)

А23. Во случај на идентификувани неконзистентности помеѓу една или повеќе писмени изјави и ревизорски докази прибавени од друг извор, ревизорот може да разгледа дали проценката на ризикот останува соодветна и, ако не, да ја ревидира проценката на ризикот и да ја утврди природата, временскиот распоред и опфатот на дополнителните ревизорски постапки како одговор на проценетите ризици.

А24. Загриженоста во поглед на стручноста, интегритетот, етичките вредности или посветеноста на раководството, или во поглед на неговата обврзаност за извршување на истите, може да предизвика ревизорот да заклучи дека ризикот од погрешни прикажувања на раководството во финансиските извештаи е таков што ревизијата не може да се спроведе. Во таков случај, ревизорот може да разгледа повлекување од ангажманот, кога повлекувањето е можно според применливите закони или регулатива, освен доколку оние кои се задолжени за управувањето не воспостават соодветни корективни мерки. Таквите мерки, сепак, може да не бидат доволни за да му овозможат на ревизорот да изрази модификувано ревизорско мислење.

А25. МСР 230 бара ревизорот да ги документира значајните прашања кои се јавуваат во текот на ревизијата, заклучоците донесени во однос на истите, и значајните професионални расудувања направени при донесување на таквите заклучоци[8]. Ревизорот може да има идентификувано значајни прашања поврзани со компетентноста, интегритетот, етичките вредности или посветеноста на раководството, или во поглед на неговата обврзаност за наметнување на истите, но заклучил дека писмените изјави се сепак веродостојни. Во таков случај, ова значајно прашање се документира во согласност со МСР 230.

*Писмени изјави во однос на одговорностите на раководството* (точка 20)

А26. Како што беше објаснето во точка А7, ревизорот може да не е во можност да расудува единствено врз основа на други ревизорски докази дали раководството ги исполнило одговорностите упатени во точките 10 и 11. Затоа, доколку, како што е опишано во точка 20(а), ревизорот заклучи дека писмените изјави во поглед на овие прашања се неверодостојни, или ако раководството не ги обезбедило таквите писмени изјави, ревизорот не може да прибави достатни соодветни ревизорски докази. Можните ефекти врз финансиските извештаи од таквата неможност не се ограничени на специфични елементи, сметки или ставки во финансиските извештаи и според тоа се широко распространети. МСР 705 бара ревизорот во такви околности да се воздржи од давање на мислење за финансиските извештаи[9].

[7] МСР 260, "Комуникација со оние одговорни за управување", точка 16(в),(iii).

[8] МСР 230, "Ревизорска документација", точки 8(в) и 10

[9] МСР 705, точка 9

ПИСМЕНИ ИЗЈАВИ

A27. Писмена изјава која била модификувана во однос на онаа која била побарана од страна на ревизорот не мора да подразбира дека раководството не ја обезбедило писмената изјава. Сепак, основната причина за таквата модификација може да влијае на мислењето во ревизорскиот извештај. На пример:

- Писмената изјава во однос на исполнување на одговорностите на раководството за подготовка на финансиските извештаи може да тврди дека раководството верува дека, освен за некоја материјална неусогласеност со одредено барање од применливата рамка за финансиско известување, финансиските извештаи се подготвени во согласност со таа рамка. Барањето во точка 20 не се применува бидејќи ревизорот заклучил дека раководството обезбедило веродостојни писмени изјави. Сепак, од ревизорот се бара да го разгледа ефектот од неусогласеноста врз мислењето во ревизорскиот извештај во согласност со МСР 705.

- Писмената изјава за одговорноста на раководството да му ги обезбеди на ревизорот сите релевантни информации договорени во условите на ангажманот за ревизија може да тврди дека раководството верува дека, освен информациите уништени во пожар, тој му ги обезбедил на ревизорот таквите информации. Барањето во точка 20 не се применува бидејќи ревизорот заклучил дека раководството обезбедило веродостојни писмени изјави. Сепак, од ревизорот се бара да ги разгледа ефектите од јачината на информациите уништени во пожарот врз финансиските извештаи и ефектот од тоа врз мислењето во ревизорскиот извештај во согласност со МСР 705.

ПИСМЕНИ ИЗЈАВИ

**Додаток 1**

(Точка 2)

## Листа на МСР кои содржат барања за писмени изјави

Овој додаток ги идентификува точките во други МСР кои стапуваат во сила за ревизии на финансиски извештаи за периоди кои почнуваат на или по 15 декември 2009 година кои бараат специфични писмени изјави за предметни прашања. Листата не претставува замена за разгледување на барањата и поврзаната примена и другиот објаснувачки материјал во МСР.

- МСР 240, "Одговорности на ревизорот поврзани со измамата во ревизијата на финансиски извештаи" – точка 39
- МСР 250, "Разгледување на законите и прописите во ревизијата на финансиските извештаи" – точка 16
- МСР 450, "Оценка на погрешните презентирања идентификувани во текот на ревизијата" – точка 14
- МСР 501, "Ревизорски докази – специфични разгледувања за селектирани ставки" – точка 12
- МСР 540, "Ревизија на сметководствени проценки, вклучувајќи сметководствени проценки за објективна вредност и поврзани обелоденувања" – точка 22
- МСР 550, "Поврзани страни" – точка 26
- МСР 560, "Последователни настани" – точка 9
- МСР 570. "Континуитет" – точка 16(д)
- МСР 710, "Споредбени информации – кореспондирачки износи и споредбени финансиски извештаи" – точка 9

ПИСМЕНИ ИЗЈАВИ

**Додаток 2**

(точка А21)

## Илустративно Писмо со изјави

Следното илустративно писмо содржи писмени изјави кои се бараат со овој и други МСР кои стапуваат во сила за ревизии на финансиски извештаи за периоди кои почнуваат на или по 15 декември 2009 година. Се претпоставува во оваа илустрација дека применливата рамка за финансиско известување се Меѓународните стандарди за финансиско известување; барањето на МСР 570[10] за обезбедување писмена изјава не е релевантно; и дека нема исклучоци на бараните писмени изјави. Доколку постоеја исклучоци, изјавите ќе требаше да бидат модифицирани за да ги прикажат исклучоците.

(Меморандум со назив на клиентот)

(До Ревизорот) (Датум)

Ова писмо со изјави го даваме во врска со вашата ревизија на финансиските извештаи на друштвото АБВ за годината завршена на 31 декември 20XX[11] година за целите на изразување на мислење за тоа дали финансиските извештаи се презентирани објективно, од сите материјални аспекти, (или *даваат вистинска и објективна слика*) во согласност со Меѓународните стандарди за финансиско известување.

Ние потврдуваме дека (*според нашето најдобро знаење и верување, така што извршивме такви распрашувања како што сметавме дека е неопходно за целите за наше соодветно информирање)*:

*Финансиски извештаи*

- Ги имаме исполнето нашите одговорности, како што е наведено во условите на ангажманот за ревизија од [внеси датум], за подготовка на финансиските извештаи во согласност со Меѓународните стандарди за финансиско известување; особено дека финансиските извештаи се објективно прикажани (или даваат вистинита и објективна слика) во согласност со истите.
- Значајните претпоставки користени од наша страна при правење на сметководствени проценки, вклучувајќи ги и оние измерени според објективна вредност, се разумни. (МСР 540)
- Меѓусебните односи и трансакции со поврзаните страни се соодветно евидентирани и обелоденети во согласност со барањата на Меѓународните стандарди за финансиско известување. (МСР 550)

[10] МСР 570, "Континуитет".

[11] Кога ревизорот известува за повеќе од еден период, ревизорот го прилагодува датумот така што писмото да се однесува на сите периоди покриени со ревизорскиот извештај.

ПИСМЕНИ ИЗЈАВИ

- Сите настани по датумот на финансиските извештаи и оние за кои Меѓународните стандарди за финансиско известување бараат корегирање или обелоденување се корегирани или обелоденети. (МСР 560)
- Ефектите од некорегираните погрешни прикажувања се нематеријални, како поединечно така и збирно, за финансиските извештаи во целост. Листа на некорегираните погрешни прикажувања е во прилог на писмото со изјави. (МСР 450)
- [Сите други прашања коишто ревизорот може да ги смета за соодветни (види точка А10 од овој МСР).]

*Обезбедени информации*

- Ние ви обезбедивме:
  - Пристап до сите информации за кои знаевме дека се релевантни за подготовка на финансиските извештаи како што е евиденција, документи и други прашања.
  - Дополнителни информации кои ги побаравте од нас за целта на ревизијата.
  - Неограничен пристап до лица во рамките на ентитетот од кои утврдивте дека е потребно да прибавите ревизорски докази.
- Сите трансакции се евидентирани во сметководствената евиденција и се одразени во финансиските извештаи.
- Ви ги обелоденивме резултатите од наша проценка на ризикот дека финансиските извештаи може да бидат материјално погрешно прикажани како резултат на измама. (МСР 240)
- Ви ги обелоденивме сите информации во врска со измама или посомневана измама за која сме свесни и која влијае на ентитетот и вклучува:
  - Раководство.
  - Вработени кои имаат значајна улога во интерна контрола.
  - Други каде измамата би можела да има материјално влијание врз финансиските извештаи. (МСР 240)
- Ви ги обелоденивме сите информации во врска со тврдења за измама, или посомневана измама, кои влијаат на финансиските извештаи на ентитетот соопштени од страна на вработени, поранешни вработени, аналитичари, регулатори или други. (МСР 240)
- Ви ги обелоденивме сите случаи на неусогласеност или посомневана неусогласеност со закони и регулативи чиишто ефекти би требало да се разгледаат при подготовка на финансиските извештаи. (МСР 250)
- Ви го обелоденивме идентитетот на поврзаните страни на ентитетот и сите меѓусебни односи и трансакции со поврзаните страни за коишто сме запознаени. (МСР 550)
- [Сите други прашања коишто ревизорот може да ги смета за соодветни (види точка А11 од овој МСР).]

# МЕЃУНАРОДЕН СТАНДАРД ЗА РЕВИЗИЈА 600

# ПОСЕБНИ РАЗГЛЕДУВАЊА – РЕВИЗИИ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА ГРУПАЦИЈА (ВКЛУЧУВАЈЌИ ЈА И РАБОТАТА НА РЕВИЗОРОТ НА КОМПОНЕНТА)

(Стапува во сила за ревизии на финансиски извештаи за периодите кои почнуваат на или по 15 декември 2009 година)

**СОДРЖИНА**


| | Точка |
|---|---|
| **Вовед** | |
| Делокруг на овој МСР | 1 – 6 |
| Датум на стапување во сила | 7 |
| **Цели** | 8 |
| **Дефиниции** | 9 – 10 |
| **Барања** | |
| Одговорност | 11 |
| Прифаќање и продолжување на ангажманот | 12 - 14 |
| Севкупна ревизорска стратегија и ревизорски план | 15 – 16 |
| Разбирање на групацијата, нејзините компоненти и нивното опкружување | 17 - 18 |
| Разбирање на ревизорот на компонентата | 19 - 20 |
| Материјалност | 21 – 23 |
| Одговор на проценетите ризици | 24 - 31 |
| Процес на консолидација | 32 - 37 |
| Последователни настани | 38 - 39 |
| Комуницирање со ревизорот на компонентата | 40 - 41 |
| Проценка на степенот на доволност и соодветност на обезбедените ревизорски докази | 42 - 45 |
| Комуникација со раководството на групацијата и оние задолжени за управување со групацијата | 46 – 49 |
| Документација | 50 |

# ПОСЕБНИ РАЗГЛЕДУВАЊА – РЕВИЗИИ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА ГРУПАЦИЈА (ВКЛУЧУВАЈЌИ ЈА И РАБОТАТА НА РЕВИЗОРОТ НА КОМПОНЕНТА)


| **Примена и друг објаснувачки материјал** | Точка |
|---|---|
| Компоненти кои се предмет на ревизија утврдена со статут, регулатива или поради други причини | А1 |
| Дефиниции | А2 – А7 |
| Одговорност | А8 – А9 |
| Прифаќање и продолжување на соработка | А10 – А21 |
| Севкупна ревизорска стратегија и ревизорски план | А22 |
| Разбирање на групацијата, нејзините компоненти и нивното опкружување | А23 – А31 |
| Разбирање на ревизорот на компонентата | А32 – А41 |
| Материјалност | А42 – А46 |
| Одговори на проценетите ризици | А47 – А55 |
| Процес на консолидација | А56 |
| Комуницирање со ревизорот на компонентата | А57 – А60 |
| Проценка на степенот на доволност и релевантност на обезбедените ревизорски докази | А61 – А63 |
| Комуницирање со раководството на групацијата и оние задолжени за управување со групацијата | А64 – А66 |

Прилог 1: Пример за квалификувано мислење во случај кога тимот на групниот ангажман не е во можност да обезбеди доволнен и соодветен ревизорски докази врз кои ќе го заснова ревизорското мислење за групацијата

Прилог 2: Примери за прашања за кои тимот на групниот ангажман треба да стекне разбирање

Прилог 3: Примери за услови или настани кои можат да укажат на постоење на ризици од материјално погрешни прикажувања во финансиските извештаи на групацијата

Прилог 4: Примери за конфирмации на ревизорот на компонентата

Прилог 5: Потребни и дополнителни прашања кои треба да бидат вклучени во Писмото со упатства на групниот тим за ангажманот


---

Меѓународниот стандард за ревизија (МСР) 600, "Посебни разгледувања – Ревизии на финансиски извештаи на групација (вклучувајќи ја и работата на ревизорот на компонента), треба да се чита во врска со МСР 200, "Општи цели на независниот ревизор и извршување на ревизијата во согласност со Меѓународните стандарди за ревизија".

# ПОСЕБНИ РАЗГЛЕДУВАЊА – РЕВИЗИИ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА ГРУПАЦИЈА (ВКЛУЧУВАЈЌИ ЈА И РАБОТАТА НА РЕВИЗОРОТ НА КОМПОНЕНТА)

## Вовед

### Делокруг на овој МСР

1. Меѓународните стандарди за ревизија (МСР) се применливи и за ревизија на групација. Овој МСР ги обработува специфичностите кои се однесуваат на ревизијата на групација, особено оние кои вклучуваат ревизори на компонентите.

2. Овој МСР, адаптиран според специфичните услови, може да му биде од корист на ревизорот, во случаи кога ревизорот вклучува други ревизори во ревизијата на финансиските извештаи, кои не се групни финансиски извештаи. На пример, ревизорот може да вклучи друг ревизор да го набљудува пописот на залихите или да изврши физичка инспекција на основни средства кои се наоѓаат на оддалечена локација.

3. Ревизор на компонента може да биде потребен поради барања на статут, регулатива или други причини, за да изрази ревизорско мислење за финансиските извештаи на компонентата. Тимот на ангажманот за групацијата може да одлучи да користи ревизорски докази на кои е засновано ревизорското мислење за финансиските извештаи на компонентата, со цел да обезбеди ревизорски доказ за ревизијата на групацијата, но сепак се применуваат и барањата на овој МСР. (Види точка А1).

4. Во согласност со МСР 220[1], партнерот на ангажманот на ревизијата на групацијата треба да се задоволи во однос на прашањето дека оние кои го извршуваат ангажманот на ревизија на групацијата, вклучувајќи ги и ревизорите на компонентите, заедно имаат соодветна компетентност и способности. Партнерот на ангажманот на ревизијата на групацијата, е исто така одговорен за насочување, надзор и извршување на ангажманот на ревизија на групацијата.

5. Партнерот на ангажманот на ревизијата на групацијата ги применува барањата на МСР 220, без оглед на тоа дали тимот за ангажман за ревизија на групацијата или ревизорот на компонентата ја извршува работата во однос на финансиските информации на компонентата. Овој МСР му помага на партнерот на ангажманот за ревизија на групацијата да ги исполни барањата на МСР 220, во случај кога ревизорот на компонентата извршува ревизија на финансиски извештаи на компонентите.

6. Ревизорскиот ризик е функција на ризикот за материјално погрешно прикажување во финансиските извештаи и ризикот дека ревизорот нема да ги открие ваквите материјално погрешни прикажувања.[2] При ревизија на групација, наведеното вклучува ризик дека ревизорот на компонентата нема да открие материјално погрешно прикажување во финансиските извештаи на компонентата, кое може да предизвика материјално погрешно прикажување во финансиските извештаи на групацијата и ризик дека тимот на ангажманот за групацијата нема да го открие наведеното материјално погрешно прикажување. Овој МСР ги објаснува прашањата кои тимот на ангажман за групацијата ги разгледува при утврдување на природата, временскиот распоред и степенот на неговото вклучување во процесот на проценка на ризиците и дефинирање на натамошните ревизорски постапки извршени од страна на ревизорот на компонентите при ревизија на финансиските извештаи. Целта на оваа вклученост е да обезбеди доволно соодветни ревизорски докази врз кои ќе се заснова ревизорското мислење за финансиските извештаи на групацијата.

---

[1] МСР 220, "Контрола на квалитет за ревизија на финансиски извештаи", точки 14 и 15

[2] МСР 200, "Општи цели на независниот ревизор и извршување на ревизијата во согласност со Меѓународните стандарди за ревизија", точка А32

# ПОСЕБНИ РАЗГЛЕДУВАЊА – РЕВИЗИИ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА ГРУПАЦИЈА (ВКЛУЧУВАЈЌИ ЈА И РАБОТАТА НА РЕВИЗОРОТ НА КОМПОНЕНТА)

**Датум на стапување во сила**

7. Овој МСР стапува во сила за ревизиите на финансиските извештаи, за периодите кои почнуваат на или по 15 декември 2009 година.

## Цели

8. Целите на ревизорот се следниве:

(а) Да одлучи дали ќе биде ревизор на финансиските извештаи на групацијата; и

(б) Доколку е ревизор на финансиските извештаи на групацијата треба:

(i) Јасно да комуницира со ревизорите на компонентите во врска со делокругот и временскиот распоред на нивните активности поврзани со финансиските извештаи на компонентите и нивните наоди; и

(ii) Да обезбеди доволно релевантни ревизорски докази во врска со финансиските информации за компонентите и процесот на консолидација, за да изрази мислење во врска со тоа дали финансиските извештаи на групацијата се изработени, во сите материјални аспекти, во согласност со применливата рамка за финансиско известување.

## Дефиниции

9. За целите на МСР следните термини го имаат значењето дадено подолу:

(а) Компонента - Ентитет или деловна активност за која раководството на групацијата или раководството на одредена компонента подготвува финансиски информации коишто треба да бидат вклучени во финансиските извештаи на групацијата.

(б) Ревизор на компонента – Ревизор кој на барање на тимот на ангажманот на групацијата, извршува работа на финансиските информации кои се поврзани со одредена компонента од ревизијата на групацијата.

(в) Раководство на компонента – Раководство кое е одговорно за подготовка на финансиски информации за одредена компонента.

(г) Материјалност на компонентата – Материјалност на компонентата која е утврдена од страна на тимот на ангажманот на групацијата.

(д) Групација – Сите компоненти чии финансиски информации се вклучени во финансиските извештаи на групацијата. Групацијата секогаш има повеќе од една компонента.

(ѓ) Ревизија на групацијата – Ревизија на финансиските извештаи на групацијата.

(е) Ревизорско мислење за групацијата – Ревизорско мислење за финансиските извештаи на групацијата.

(ж) Партнер на ангажманот на групацијата – Партнерот или друго лице во фирмата кое е одговорно за ревизорскиот ангажман за групацијата и неговото извршување, и за ревизорскиот извештај на финансиските извештаи на групацијата кои се издадени во името на фирмата. Во случаи кога неколку ревизори заеднички ја изведуваат ревизијата на групацијата, заедничките партнери на ангажманот и нивните тимови на ангажманот колективно го сочинуваат партнерот на ангажманот на групацијата и тимот за ангажманот на групацијата.

(з) Тим на ангажманот за групацијата – Партнери, вклучувајќи го партнерот на ангажманот на групацијата, и персоналот кои ја формираат целокупната стратегија за ревизијата на групацијата, комуницираат со ревизорите на компонентите, извршуваат работи

# ПОСЕБНИ РАЗГЛЕДУВАЊА – РЕВИЗИИ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА ГРУПАЦИЈА (ВКЛУЧУВАЈЌИ ЈА И РАБОТАТА НА РЕВИЗОРОТ НА КОМПОНЕНТА)

поврзани со процесот на консолидација, и ги оценуваат заклучоците кои се извлечени од ревизорските докази како основа за формирање на мислењето за финансиските извештаи на групацијата.

(s) Финансиски извештаи на групацијата – Финансиски извештаи кои вклучуваат финансиски информации на повеќе од една компонента. Поимот "финансиски извештаи на групацијата" исто така се однесува на комбинирани финансиски извештаи во кои се содржани збирни финансиски информации подготвени од компонентите кои немаат матично претпријатие, но се под заедничка контрола.

(и) Раководство на групацијата– Раководство кое е одговорно за подготовка на финансиските извештаи на групацијата.

(j) Контроли на групацијата – Контроли кои се дизајнирани, имплементирани и одржувани од страната на раководството на групацијата во однос на финансиското известување на групацијата.

(к) Значајна компонента – Компонента која е идентификувана од страна на тимот на ангажманот (i) која поединечно е финансиски значајна за групацијата, или (ii) заради специфичната природа или околностите, веројатно е да вклучува значајни ризици за материјално погрешно прикажување на финансиските извештаи на групацијата. (Види точка А5 – А6).

10. Поимот "применлива рамка за финансиско известување" ја означува рамката за финансиско известување која се применува за изработка на финансиските извештаи на групацијата. Поимот "процес на консолидација" вклучува:

(а) Признавање, мерење, презентација и обелоденување на финансиски информации на компонентите во финансиските извештаи на групацијата преку нивна консолидација, пропорционална консолидација или сметководство преку методата на капитал или методата на трошоци; и

(б) Агрегација на финансиските информации на компонентите во здружените финансиски извештаи, кои немаат матично друштво туку се под заедничка контрола.

## Барања

### Одговорност

11. Партнерот на ангажманот на групацијата е одговорен за насочување, надзор и извршување на ангажманот на групацијата во согласност со професионалните стандарди и применливите правни и регулаторни барања, како и за тоа дали издаденото мислење на ревизорот е во согласност со околностите.[3] Како резултат на тоа, ревизорскиот извештај за групацијата нема да посочи на ревизорот на компонентата, доколку истото не се бара со закон или друга регулатива. Доколку се бара вакво посочување, ревизорскиот извештај треба да наведе дека посочувањето не ги намалува одговорноста на ревизорот на групацијата или одговорноста на фирмата на ревизорот на групацијата во врска со ревизорското мислење за групацијата. (Види точки А8 – А9).

### Прифаќање и продолжување на соработка

12. Во примената на МСР 220, партнерот на ангажманот на групацијата ќе одлучи дали може да се очекува да се обезбедат доволно релевантни ревизорски докази во врска со процесот на консолидација, и финансиските информации на компонентите врз

[3] МСР 220, точка 15

основа на кои ревизорот ќе го оформи ревизорското мислење. За таа цел, тимот за ангажманот на групацијата ќе обезбеди разбирање за групацијата, нејзините компоненти, и нивното опкружување кое ќе биде доволно за да се идентификуваат компонентите кои се значајни. Кога ревизорот на компонентата ќе изврши активности во врска со финансиските извештаи на овие компоненти, партнерот на ангажманот на групацијата ќе процени дали тимот на ангажманот на групацијата ќе биде во можност да се вклучи во работата на ревизорот на овие компоненти во обем кој е потребен за да се обезбеди доволно релевантен ревизорски доказ. (Види точки А9 – А10)

13. Ако партнерот на ангажманот на групацијата заклучи дека:

(а) нема да биде возможно за тимот на ангажманот на групацијата да обезбеди доволно релевантен ревизорски доказ поради ограничувања наметнати од страна на раководството на групацијата; и

(б) можниот ефект од наведената оневозможеност ќе резултира со ограничување на мислењето за финансиските извештаи на групацијата,[4]

партнерот на ангажманот на групацијата:

- Во случај да станува збор за нов ангажман, не треба да го прифати ангажманот, или во случај да станува збор за продолжен ангажман, ќе се повлече од истиот, доколку повлекувањето е возможно согласно применливата законска или друга регулатива; или
- Во случај законската или друга регулатива да ја забранува можноста ревизорот да се повлече од ангажманот, или кога повлекувањето од ангажманот не е поинаку возможно, ревизорот ќе ја изврши ревизијата во рамки на возможниот обем и ќе даде квалификувано мислење за финансиските извештаи на групацијата. (Види точки А13 – А19).

*Услови на ангажманот*

14. Партнерот на ангажманот на групацијата ќе се согласи на условите за ангажман на групацијата во согласност со МСР 210.[5] (Види точки А20 – А21)

**Севкупна ревизорска стратегија и ревизорски план**

15. Тимот на ангажманот на групацијата ќе воспостави севкупна ревизорска стратегија и ќе развие план за ревизија на групацијата во согласност со МСР 300.[6]

16. Партнерот на ангажманот на групацијата ќе ги прегледа и одобри севкупната ревизорска стратегија и планот за ревизија на групацијата. (Види точка А22).

**Разбирање на групацијата, нејзините компоненти и нивното опкружување**

17. Од ревизорот се бара да ги идентификува и процени ризиците од материјално погрешни прикажувања преку обезбедување на разбирање за ентитетот и неговото опкружување. [7] Тимот на ангажманот на групацијата:

[4] МСР 705, "Модификации на мислењето во извештајот на независниот ревизор"

[5] МСР 210, "Договарање на условите на ревизорскиот ангажман"

[6] МСР 300, "Планирање на ревизијата на финансиски извештаи", точки 7-12

[7] МСР 315, "Идентификување и проценка на ризиците од материјално погрешно прикажување преку разбирање на ентитетот и неговото опкружување "

# ПОСЕБНИ РАЗГЛЕДУВАЊА – РЕВИЗИИ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА ГРУПАЦИЈА (ВКЛУЧУВАЈЌИ ЈА И РАБОТАТА НА РЕВИЗОРОТ НА КОМПОНЕНТА)

(а) Ќе го подобри разбирањето за групацијата, нејзините компоненти и нивното опкружување, вклучувајќи ги и контролите на групацијата, обезбедени во тек на процесот на прифаќање или продолжување на ангажманот.

(б) Ќе обезбеди разбирање за процесот на консолидација, вклучувајќи ги насочувањата издадени од раководството на групацијата до компонентите.[8] (Види точки А23 – А29).

18. Тимот за ангажман на групацијата ќе обезбеди разбирање доволно за:

(а) Да ги потврди или негира првичните идентификувања на компонентите за кои е веројатно дека ќе бидат значајни.

(б) Да ги процени ризиците од материјално погрешно прикажување во финансиските извештаи на групацијата, без разлика дали се настанати поради измама или грешка. (Види точки А30 – А31)

**Разбирање на ревизорот на компонентата**

19. Ако тимот на ангажманот на групацијата планира да побара од ревизорот на компонентата да изврши активности во врска со финансиските информации на компонентата, тимот на ангажманот на групацијата треба да обезбеди разбирање за следново: (Види точки А32 – А35)

(а) Дали ревизорот на компонентата ги разбира и ќе се придржува до етичките барања релевантни за ревизија на групацијата и особено дали е независен. (Види точка А37)

(б) Професионалната компетентност на ревизорот на компонентата. (Види точка А38)

(в) Дали тимот на ангажманот на групацијата ќе биде во можност да биде вклучен во работата на ревизорот на компонентата во обем кој е потребен за да обезбеди доволно релевантен ревизорски доказ.

(г) Дали ревизорот на компонентата работи во регулаторно опкружување кое активно ги контролира и ревизорите. (Види точка А36)

20. Ако ревизорот на компонентата не ги исполнува барањата за независност релевантни за ревизијата на групацијата, или тимот на ангажманот на групацијата има сериозни грижи во врска со останатите прашања наведени во точка 19 (а) – (в), тимот на ангажманот на групацијата ќе обезбеди доволно релевантен ревизорски доказ за финансиските извештаи на компонентата, без да бара од ревизорот на компонентата да изврши активности во врска со финансиските информации на компонентата. (Види точки А39 – А41)

**Материјалност**

21. Тимот на ангажманот на групацијата ќе одлучи во врска со следново: (Види точка А42)

(а) Материјалноста за финансиските извештаи на групацијата како целина, во тек на воспоставување на севкупната ревизорска стратегија.

(б) Доколку, во одредени околности специфични за групацијата, постојат одредени класи на трансакции, салда на сметки или обелоденувања во финансиските извештаи на групацијата за кои е разумно да се очекува дека погрешни прикажувања во износи кои се помали од нивото на материјалност, на ниво на

[8] МСР 315

групацијата ќе влијаат на економските одлуки на корисниците, донесени врз основа на финансиските извештаи на групацијата, нивото или нивоата на материјалност кои ќе се применуваат на овие класи на трансакции, салда на сметки или обелоденувања.

(в) Материјалноста на компонентата, во која ревизорот на компонентата ќе врши ревизија или преглед за целите на ревизијата на групацијата. За да се намали до соодветно ниско ниво веројатноста дека агрегираните некорегирани или неоткриени погрешни прикажувања во финансиските извештаи на групацијата ќе ја надминат материјалноста на финансиските извештаи на групацијата како целина, материјалноста на компонентата ќе биде пониска од материјалноста на финансиските извештаи на групацијата како целина. (Види точки А43 – А44)

(г) Прагот над кој погрешните прикажувања не можат да се сметаат за тривијални од аспект на финансиските извештаи на групацијата. (Види точка А45)

22. Кога ревизорот на компонентата ќе изврши ревизија за целите на ревизија на групацијата, тимот на ангажманот на групацијата ќе ја процени релевантноста на материјалноста утврдена на ниво на компонента. (Види точка А46)

23. Ако компонентата подлежи на ревизија според статут, регулатива или поради друга причина, и тимот на ангажманот на групацијата одлучи да ја користи таа ревизија за да обезбеди ревизорски доказ за ревизијата на групацијата, тогаш тимот на ангажманот на групацијата треба да одлучи дали:

(а) материјалноста на ниво на финансиски извештаи на компонентата како целина; и

(б) материјалноста за извршување на работата на ниво на компонента

ги исполнуваат барањата на овој МСР.

**Одговор на проценетите ризици**

24. Ревизорот треба да дизајнира и имплементира соодветни одговори за справување со проценетите ризици од материјално погрешни прикажувања во финансиските извештаи[9]. Тимот на ангажманот на групацијата треба да го утврди видот на активности кои треба да ги изврши тимот на ангажманот на групацијата, или ревизорот на компонентата во негово име, во врска со финансиските информации на компонентите (Види точки 26 – 29). Тимот на ангажманот на групацијата исто така ќе одлучи за природата, временскиот распоред и обемот на неговата вклученост во работата на ревизорот на компонентата (Види точки 30 – 31).

25. Ако природата, временскиот распоред и обемот на работата која треба да се изврши во врска со процесот на консолидација на финансиските извештаи на компонентите, се засновани на очекувања дека контролите во групацијата функционираат ефективно, или примената само на суштинските постапки не обезбедува доволно соодветни ревизорски докази на ниво на тврдења, тимот на ангажманот на групацијата ќе ја тестира или ќе побара ревизорот на компонентата да ја тестира, оперативната ефективност на овие контроли.

*Утврдување на видот на активности кои ревизорот на компонентата треба да ги изврши во врска со финансиските информации на компонентата* (Види точка А47)

Значајни компоненти

[9] МСР 330, "Одговор на ревизорот на проценетите ризици"

# ПОСЕБНИ РАЗГЛЕДУВАЊА – РЕВИЗИИ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА ГРУПАЦИЈА (ВКЛУЧУВАЈЌИ ЈА И РАБОТАТА НА РЕВИЗОРОТ НА КОМПОНЕНТА)

26. За компонентата која е значајна поради поединечно финансиско значење што го има за групацијата, тимот на ангажман на групацијата, или ревизорот на компонентата во негово име, ќе изврши ревизија на финансиските извештаи на компонентата користејќи ја материјалноста на компонентата.

27. За компонентата која е значајна поради тоа што е веројатно дека вклучува значајни ризици од материјално погрешно прикажување во финансиските извештаи на групацијата поради специфичната природа и условите, тимот на ангажман на групацијата, или ревизорот на компонентата во негово име, ќе изврши една или повеќе од следниве активности:

(а) Ревизија на финансиски информации на компонентата користејќи ја материјалноста на компонентата.

(б) Ревизија на салдата на една или повеќе сметки, класи на трансакции или обелоденувања поврзани со веројатните значајни ризици од материјално погрешно прикажување во финансиските извештаи на групацијата. (Види точка А48)

(в) Специфични ревизорски постапки поврзани со значајни ризици од материјално погрешно прикажување во финансиските извештаи. (Види точка А49)

**Компоненти кои не претставуваат значајни компоненти**

28. За компонентите кои не претставуваат значајни компоненти, тимот на ангажманот на групацијата ќе изврши аналитички постапки на ниво на групација. (Види точка А50)

29. Ако тимот на ангажманот на групацијата смета дека нема да се обезбеди доволно соодветен ревизорски доказ на кој ќе се заснова ревизорското мислење од:

(а) активностите извршени во врска со финансиските информации на значајните компоненти;

(б) активностите извршени во врска со контролите на ниво на групацијата и процесот на консолидација; и

(в) аналитичките постапки извршени на ниво на групација,

тимот на ангажманот на групацијата ќе избере компоненти кои не се значајни и ќе изврши, или ќе побара ревизорот на компонентата да изврши, една или повеќе од следниве активности во врска со финансиските информации на поединечно избраните компоненти: (Види точки А51 – А53)

- Ревизија на финансиски информации на компонентата користејќи ја материјалноста на компонентата.
- Ревизија на салдата на една или повеќе сметки, класи на трансакции или обелоденувања.
- Преглед на финансиските информации на компонентата користејќи ја материјалноста на компонентата.
- Специфични постапки.

Изборот на компонентите од страна на тимот на ангажманот на групацијата ќе се разликува во различен временски период.

# ПОСЕБНИ РАЗГЛЕДУВАЊА – РЕВИЗИИ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА ГРУПАЦИЈА (ВКЛУЧУВАЈЌИ ЈА И РАБОТАТА НА РЕВИЗОРОТ НА КОМПОНЕНТА)

*Вклученост во работата извршена од ревизорот на компонентата* (Види точки А54 – А55)

Значајни компоненти – проценка на ризиците

30. Ако ревизорот на компонентата изврши ревизија на финансиските информации на значајна компонента, тимот на ангажманот на групацијата треба да биде вклучен во проценката на ризиците извршена од ревизорот на компонентата за да се идентификуваат значајните ризици од материјално погрешно прикажување во финансиските извештаи. Природата, временскиот распоред и обемот на оваа вклученост се под влијание на разбирањето кое го има тимот на ангажманот на групацијата во однос на ревизорот на компонентата, но како минимум треба да вклучуваат:

(а) Дискусија со ревизорот на компонентата или раководството на компонентата за деловните активности на компонентата кои се значајни за групацијата;

(б) Дискусија со ревизорот на компонентата за подложноста на компонентата за материјално погрешно прикажување во финансиските извештаи поради измама или грешка; и

(в) Преглед на документацијата на ревизорот на компонентата за идентификација на значајните ризици од материјално погрешно прикажување во финансиските извештаи на групацијата. Оваа документација може да биде во форма на меморандум кој ги одразува заклучоците на ревизорот на компонентата во врска со идентификуваните значајни ризици.

Идентификувани значајни ризици од материјално погрешно прикажување во финансиските извештаи на групацијата – понатамошни ревизорски постапки

31. Ако значајни ризици од материјално погрешно прикажување во финансиските извештаи на групацијата, се идентификувани во компонента кај која ревизорот на компонентата ја извршува активноста, тимот на ангажманот на групацијата ќе ја оцени релевантноста на понатамошните ревизорски постапки кои ќе се извршат за да се одговори на идентификуваните значајни ризици од материјално погрешно прикажување. Врз основа на разбирањето на ревизорот на компонентата, тимот на ангажманот на групацијата ќе одлучи дали е потребно да се вклучи во понатамошните ревизорски постапки.

**Процес на консолидација**

32. Во согласност со точка 17, тимот на ангажманот на групацијата обезбедува разбирање за контролите на ниво на групацијата и за процесот на консолидација, вклучувајќи ги и насочувањата кои раководството на групацијата ги издава до компонентите. Во согласност со точка 25, тимот на ангажманот на групацијата, или ревизорот на компонентата на барање на тимот на групацијата, ќе ја тестира оперативната ефективност на контролите на групацијата, доколку природата, временскиот распоред и обемот на работа која треба да се изврши во процесот на консолидација се заснова на очекувања дека контролите на групацијата функционираат ефективно, или доколку примена само на суштинските постапки не обезбедува доволен соодветен ревизорски доказ на ниво на тврдењата.

33. Тимот на ангажманот на групацијата ќе дизајнира и изврши понатамошни ревизорски постапки на процесот на консолидација за да одговори на ризиците од материјално погрешно прикажување во финансиските извештаи, кои произлегуваат од

# ПОСЕБНИ РАЗГЛЕДУВАЊА – РЕВИЗИИ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА ГРУПАЦИЈА (ВКЛУЧУВАЈЌИ ЈА И РАБОТАТА НА РЕВИЗОРОТ НА КОМПОНЕНТА)

процесот на консолидација. Ова ќе вклучи и прооценка дали сите компоненти се вклучени во финансиските извештаи на групацијата.

34. Тимот на ангажманот на групацијата ќе ја процени релевантноста, комплетноста и точноста на исправките и рекласификациите во процесот на консолидација, и ќе процени дали постојат фактори за ризик од измама или можна пристрасност на раководството. (Види точка А56)

35. Ако финансиските информации на компонентата не се изработени во согласност со истите сметководствени политики кои се применуваат на финансиските извештаи на групацијата, тимот на ангажманот на групацијата ќе процени дали финансиските информации на наведените компоненти се правилно исправени за целите на изработка и презентација на финансиските извештаи на групацијата.

36. Тимот на ангажманот на групацијата ќе одлучи дали финансиските информации идентификувани во комуникацијата со ревизорот на компонентата (Види точка 41(в)) се финансиските информации кои се вклучени во финансиските извештаи на групацијата.

37. Ако финансиските извештаи на групацијата вклучуваат финансиски извештаи на компонента со датум на изработка на извештаите кои се разликуваат од датумот на изработка на финансиските извештаи на групацијата, тимот на ангажманот на групацијата ќе оцени дали се направени правилни исправки на тие финансиски извештаи во согласност со применливата рамка за финансиско известување.

**Последователни настани**

38. Кога тимот на ангажманот на групацијата или ревизорот на компонентата извршува ревизија на финансиските извештаи на компонентата, тимот на ангажманот на групацијата или ревизорот на компонентата треба да извршат постапки кои се дизајнирани за да ги идентификуваат настаните кај овие компоненти кои се случиле меѓу датумот на изработка на финансиските извештаи и датумот на издавање на ревизорскиот извештај за финансиските извештаи на групацијата, и можно е да бидат потребни одредени корекции или обелоденувања во финансиските извештаи на групацијата.

39. Кога ревизорот на компонентата извршува други активности различни од ревизија на финансиските извештаи на компонентата, тимот на ангажманот на групацијата ќе побара од ревизорот на компонентата да ги извести доколку добие сознание за последователен настан за кој е можно да треба да се направи корекција или обелоденување во финансиските извештаи на групацијата.

**Комуникација со ревизорот на компонентата**

40. Тимот на ангажманот на групацијата повремено ги комуницира своите барања со ревизорот на компонентата. Оваа комуникација ќе утврди кои активности треба да бидат извршени, користа од извршените активности, како и формата и содржината на комуникацијата на ревизорот на компонентата со тимот на ангажманот на групацијата. Исто така треба да вклучува: (Види точки А57, А58, А60)

(а) Барање дека ревизорот на компонентата, знаејќи го контекстот во кој тимот на ангажманот на групацијата ќе ја користи работата на ревизорот на компонентата, истиот потврдува дека ќе соработува со тимот на ангажманот на групацијата. (Види точка А59)

(б) Етичките барања кои се релевантни за ревизија на групацијата, особено барањата за независност.

(в) Во случај на ревизија или преглед на финансиските информации на компонентата, материјалноста на компонентата (и ако е применливо нивото на материјалност или нивоата на значајните класи на трансакции, салда на сметки или обелоденувања) и прагот над кои погрешните прикажувања не можат да се сметаат за тривијални од аспект на финансиските извештаи на групацијата.

(г) Идентификуваните ризици од материјално погрешни прикажувања во финансиските извештаи поради измама или грешка, кои се релевантни за работата на ревизорот на компонентата. Тимот на ангажманот на групацијата ќе побара од ревизорот на компонентата повремено да ги комуницира сите други идентификувани значајни ризици од материјално погрешно прикажување во финансиските извештаи на групацијата, поради измама или грешка, како и одговорот на ревизорот на компонентата на овие ризици.

(д) Листа на поврзани лица изработена од страна на раководството на групацијата, и сите други поврзани лица за кои е свесен тимот на ангажманот на групацијата. Тимот на ангажманот на групацијата ќе побара од ревизорот на компонентата на редовна основа да ги комуницира поврзаните лица, кои претходно не биле идентификувани од раководството на групацијата или од тимот на ангажманот на групацијата. Тимот на ангажманот на групацијата ќе одлучи дали да ги идентификува овие дополнително утврдени поврзани лица и до ревизорите на другите компоненти.

41. Тимот на ангажманот на групацијата ќе побара од ревизорот на компонентата да ги комуницира прашањата релевантни за заклучоците на тимот на ангажманот на групацијата во врска со ревизијата на групацијата. Оваа комуникација ќе вклучи: (Види точка А60)

(а) Дали ревизорот на компонентата се придржува до етичките барања релевантни за ревизијата на групацијата, вклучувајќи го барањето за независност и професионална компетентност;

(б) Дали ревизорот на компонентата се придружува со барањата на тимот на ангажманот на групацијата;

(в) Идентификација на финансиските информации на компонентата за кои известува ревизорот на компонентата;

(г) Информации во врска со неусогласеноста со законите или регулативите кои може да предизвикаат материјално погрешно прикажување во финансиските извештаи на групацијата;

(д) Листа на некорегирани погрешни прикажувања во финансиските извештаи на компонентата (листата не мора да ги вклучи погрешните прикажувања кои се под прагот за тривијални грешки комуниciран од страна на тимот на ангажманот на групацијата (види точка 40(в));

(ѓ) Индикатори за потенцијална пристрасност на раководството;

(е) Опис на идентификуваните слабости на интерните контроли на ниво на компонентата;

(ж) Други значајни прашања кои ревизорот на компонентата ги комуницира или очекува да ги комуницира со оние задолжени за управување, вклучувајќи измама или сомневање за измама која го вклучува раководството на компонентата, вработени кои имаат значајни улоги во интерните контроли на ниво на компонента или други

# ПОСЕБНИ РАЗГЛЕДУВАЊА – РЕВИЗИИ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА ГРУПАЦИЈА (ВКЛУЧУВАЈЌИ ЈА И РАБОТАТА НА РЕВИЗОРОТ НА КОМПОНЕНТА)

каде измамата резултира во материјално погрешно прикажување во финансиските извештаи на компонентата;

(з) Било кои други прашања кои можат да бидат релевантни за ревизијата на групацијата или за кои ревизорот на компонентата сака да го привлече вниманието на тимот на ангажманот на групацијата, вклучувајќи ги и очекувањата забележани во писмените изјави кои ревизорот на компонентата ги побарал од раководството на компонентата; и

(ѕ) Севкупните наоди, заклучоци и мислење на ревизорот на компонентата.

**Проценка на степенот на доволност и соодветност на обезбедените ревизорски докази**

*Проценка на комуникацијата со ревизорот на компонентата и адекватноста на нивната работа*

42. Тимот на ангажманот на групацијата ќе ја процени комуникацијата со ревизорот на компонентата (Види точка 41). Тимот на ангажманот на групацијата:

(а) Ќе ги дискутира значајните прашања кои произлегуваат од оваа проценка со ревизорот на компонентата, раководството на компонентата или раководството на групацијата, како што е соодветно; и

(б) Ќе одлучи дали е потребно да се прегледаат релевантни делови од документацијата на ревизорот на компонентата. (Види точка А61)

43. Ако тимот на ангажманот на групацијата заклучи дека работата на ревизорот на компонентата не е доволна, тимот на ангажманот на групацијата ќе одлучи какви дополнителни постапки ќе изврши и дали истите ќе бидат извршени од ревизорот на компонентата или од тимот на ангажманот на групацијата.

*Степен на доволност и соодветност на ревизорските докази*

44. Ревизорот треба да обезбеди доволен и соодветни ревизорски докази за да го намали ревизорскиот ризик до прифатливо ниво и со тоа да му овозможи на ревизорот да извлече разумни заклучоци на кои е засновано мислењето на ревизорот.[10] Тимот на ангажманот на групацијата ќе процени дали се обезбедени доволно соодветни ревизорски докази со ревизорските постапки извршени во однос на процесот на консолидација и работата извршена од тимот на ангажманот на групацијата и ревизорот на компонентата на финансиските извештаи на компонентата, на кои се заснова ревизорското мислење. (Види точка А62)

45. Партнерот на ангажманот на групацијата ќе го процени влијанието на било кои некорегирани погрешни прикажувања врз мислењето за ревизијата на групацијата (без разлика дали тие се од тимот на ангажманот на групацијата или се комуницирани од ревизорот на компонентата) и било кои моменти кога не било можно да се обезбеди доволно соодветен ревизорски доказ. (Види точка А63)

[10] МСР 200, точка 17

# ПОСЕБНИ РАЗГЛЕДУВАЊА – РЕВИЗИИ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА ГРУПАЦИЈА (ВКЛУЧУВАЈЌИ ЈА И РАБОТАТА НА РЕВИЗОРОТ НА КОМПОНЕНТА)

**Комуникација со раководството на групацијата и оние задолжени за управување на групацијата**

*Комуникација со раководството на групацијата*

46. Тимот на ангажманот на групацијата ќе одлучи кои идентификувани слабости на интерните контроли ќе ги комуницира со оние задолжени за управување и со раководството на групацијата во согласност со МСР 265.[11] При донесување на оваа одлука тимот на ангажманот на групацијата ќе го разгледа следново:

(а) Слабости во интерните контроли на групацијата кои ги идентификувал тимот на ангажманот на групацијата;

(б) Слабости во интерните контроли кои тимот на ангажманот на групацијата ги идентификувал кај компонентите; и

(в) Слабости во интерните контроли кои ревизорот на компонентата ги ставил до знаење на тимот на ангажманот на групацијата.

47. Ако е идентификувана измама од страна на тимот на ангажманот на групацијата или е укажана од страна на ревизорот на компонентата (Види точка 41(ж)), или постои информација која укажува на измама, тимот на ангажманот на групацијата на редовна основа ќе комуницира со релевантното ниво на раководството на групацијата со цел да ги информира лицата со примарна одговорност за превенција и детекција на измама на прашања релевантни за нивната одговорност. (Види точка А64)

48. Ревизорот на компонентата може да биде обврзан со статут, регулатива или некоја друга причина, да изрази ревизорско мислење за финансиските извештаи на компонентата. Во тој случај, тимот на ангажманот на групацијата ќе побара од раководството на групацијата да го информира раководството на компонентата за било кои прашања за кои тимот на ангажманот на групацијата ќе добие сознание дека можат да бидат значајни за финансиските извештаи на компонентата, но за кои раководството на компонентата може да не е свесно. Ако раководството на групацијата одбие да ги комуницира прашањата со раководството на компонентата, тимот на ангажманот на групацијата ќе ги дискутира прашањата со оние задолжени за управување со групацијата. Ако прашањата останат нерешени, тимот на ангажманот на групацијата, поради законски аспект и аспект на професионална доверливост, ќе разгледа дали да го советува ревизорот на компонентата да не издаде ревизорски извештај за финансиските извештаи на компонентата сé додека не се разрешат тие прашања. (Види точка А65)

*Комуникација со оние задолжени за управување со групацијата*

49. Тимот на ангажманот на групацијата ќе ги комуницира следниве прашања со оние задолжени за управување на групацијата, како дополнение на барањата наведени во МСР 260[12] и другите МСР: (Види точка А66)

(а) Краток преглед на типот на работи кои треба да се извршат во однос на финансиските информации на компонентата.

[11] МСР 265, "Комуницирање за слабостите на интерната контрола со оние кои се се задолжени за управување и раководење"

[12] МСР 260, "Комуницирање со оние кои се задолжени за управување"

(б) Краток преглед на природата на планираната вклученост на тимот на ангажманот на групацијата во работата која ќе ја изврши ревизорот на компонентата во врска со финансиските информации на значајните компоненти.

(в) Делови во кои проценката на тимот на ангажманот на групацијата на работата извршена од ревизорот на компонентата ќе предизвика загриженост во однос на квалитетот на ревизорската работа.

(г) Било какви ограничувања на ревизијата на групацијата, на пример, случаи во кои пристапот до информации за тимот на ангажманот на групацијата е забранет.

(д) Измама или сомневање за измама која го вклучува раководството на групацијата, раководството на компонентата, вработените кои имаат значајна улога во контролите на ниво на групацијата каде што измамата резултирала во материјално погрешно прикажување во финансиските извештаи на групацијата.

**Документација**

50. Тимот на ангажманот на групацијата ќе ги вклучи следниве прашања во ревизорската документација:[13]

(а) Анализа на компонентите, укажувајќи на оние кои се значајни, и типот на работи кои треба да се извршат во врска со финансиските информации на компонентите;

(б) Природата, временскиот распоред и обемот на вклученост на тимот на ангажманот на групацијата во работата извршена од страна на ревизорот на значајната компонента, вклучувајќи, доколку е применливо, преглед на релевантен дел од ревизорската документација и заклучоци, од страна на тимот на ангажманот на групацијата.

(в) Писмена комуникација меѓу тимот на ангажманот на групацијата и ревизорот на компонентата во врска со барањата на тимот на ангажманот на групацијата.

***

## Примена и друг објаснувачки материјал

**Компоненти кои се предмет на ревизија според статут, регулатива или други причини** (Види точка 3)

А1. Фактори кои можат да влијаат на одлуката на тимот на ангажманот на групацијата дали да ја користи ревизијата што се врши по барање на статут, регулатива или друга причина, за да обезбеди ревизорски доказ за ревизијата на групацијата, го вклучуваат следново:

- Разлики во рамката за финансиско известување применета при изготвувањето на финансиските извештаи на компонентата и рамката применета при изработка на финансиските извештаи на групацијата.
- Разлики во ревизорските или други стандарди применети од страна на ревизорот на компонентата и оние применети при ревизија на финансиските извештаи на групацијата.
- Дали ревизијата на компонентата ќе биде завршена во рок кој е во согласност со временскиот распоред за известување на групацијата.

[13] МСР 230, "Ревизорска документација", точки 8 – 11, и точка А6

# ПОСЕБНИ РАЗГЛЕДУВАЊА – РЕВИЗИИ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА ГРУПАЦИЈА (ВКЛУЧУВАЈЌИ ЈА И РАБОТАТА НА РЕВИЗОРОТ НА КОМПОНЕНТА)

**Дефиниции**

*Компонента* (Види точка 9(а))

А2. Структурата на групацијата влијае на начинот на кој се идентификуваат компонентите. На пример, системот за финансиско известување на групацијата може да биде заснован на организациона структура која утврдува финансиските информации да бидат изработени од матичното друштво и една или повеќе подружници, заеднички вложувања или фирми во кои се вложува, и кои се евидентираат преку методата на главнина или методата на набавна вредност; од централата и една или повеќе организациони делови или филијали; или со комбинација на двете. Во секој случај, некои групации можат да го организираат системот на финансиско известување по функции, процеси, производи или услуги (или по групи на производи или услуги), или по географска локација. Во овие случаи, ентитетот или деловната активност за која групацијата или компонентата изработува финансиски информации кои се вклучени во финансиските извештаи на групацијата, можат да бидат функции, процеси, производи или услуги (или групи на производи или услуги), или географска локација.

А3. Различни нивоа на компоненти можат да постојат во рамки на системот за финансиско известување на групацијата, во кој случај е посоодветно да се идентификуваат компонентите на одредено ниво на сумирање наместо секоја да се разгледува поединечно.

А4. Компонентите кои се сумирани на одредено ниво можат да содржат компонента за целите на ревизијата на групацијата; меѓутоа, ваквата компонента може исто така да изработи групни финансиски извештаи кои ги инкорпорираат финансиските информации на одделните компоненти кои се вклучени во неа (односно, подгрупа). Според тоа овој МСР може да се применува од страна на различни партнери и тимови на ангажмани на различни подгрупи во поголема групација.

*Значајна компонента* (Види точка 9(к))

А5. Како што се зголемува поединечното финансиско значење на компонентата, така обично се зголемува и ризикот од материјално погрешно прикажување во финансиските извештаи на групацијата. Тимот на ангажманот на групацијата може да примени процент на одредена референтна точка како помош во одредувањето на компонентите кои имаат поединечно финансиско значење. Идентификувањето на референтната точка и процентот кои ќе бидат применети вклучуваат професионално расудување. Зависно од природата и условите на групацијата, релевантните референтни точки можат да вклучат средства на групацијата, обврски, готовински текови, добивки или обрти. На пример, тимот на ангажманот на групацијата може да смета дека компонентите кои надминуваат 15% од избраниата рефрентна точка се значајни компоненти. Повисок или понизок процент, сепак, може да биде сметан како соодветен во зависност од условите.

А6. Тимот на ангажманот на групацијата може исто така да идентификува компонента која вклучува значаен ризик од материјално погрешно прикажување, поради специфичната природа или околностите (односно, ризици кои бараат посебно разгледување од страна на ревизорот). [14] На пример, компонентата може да биде одговорна за тргување со странство и поради тоа да ја изложи групацијата на значаен ризик од материјално погрешно прикажување, иако компонентата никако поинаку нема поединечно финансиско значење за групацијата.

[14] МСР 315, точки 27-29

# ПОСЕБНИ РАЗГЛЕДУВАЊА – РЕВИЗИИ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА ГРУПАЦИЈА (ВКЛУЧУВАЈЌИ ЈА И РАБОТАТА НА РЕВИЗОРОТ НА КОМПОНЕНТА)

*Ревизор на компонента* (Види точка 9(б))

A7. Член на тимот на ангажманот на групацијата може, на барање на тимот на ангажманот, да изврши работа во врска со финансиските информации на компонента за потребите на ревизијата на групацијата. Во ваков случај, овој член на тимот на ангажманот исто така претставува ревизор на компонента.

**Одговорност** (Види точка 11)

A8. Иако ревизорите на компонентите можат да извршат работи на финансиските информации на компонентите на групацијата и како такви се одговорни за нивните севкупни наоди, заклучоци и мислења, партнерот на ангажманот на групацијата или фирмата на партнерот на ангажманот на групацијата е одговорен за ревизорското мислење за групацијата.

A9. Кога ревизорското мислење за групацијата е модификувано заради тоа што тимот на ангажманот на групацијата не бил во можност да обезбеди доволно соодветен ревизорски доказ во врска со финансиските информации на една или повеќе компоненти, параграфот за Основата за модификување на ревизорското мислење во ревизорскиот извештај за финансиските извештаи на групацијата ги опишуваат причините за оневозможеност без да се посочува на ревизорот на компонентата, освен доколку таквото посочување не е неопходно за адекватно образложение на околностите.[15]

**Прифаќање и продолжување на соработка**

*Обезбедување на разбирање во фазата на прифаќање или продолжување на соработката* (Види точка 12)

A10. Во случај на нов ангажман, разбирањето на тимот на ангажманот на групацијата за самата групација, нејзините компоненти и нивното опкружување, може да се обезбеди од:

- Информации обезбедени од раководството на групацијата;
- Комуникација со раководството на групацијата;
- Ако е применливо, комуникација со претходниот тим на ангажманот на групацијата, раководството на компонентите или ревизорот на компонентите.

A11. Разбирањето на тимот на ангажманот на групацијата може да вклучи прашања како што следува:

- Структура на групацијата, вклучувајќи правна и организациона структура (односно, начин на кој е организиран системот за финансиско известување на групацијата).
- Деловни активности на компонентите кои се значајни за групацијата, вклучувајќи индустрија и регулатива, економско и политичко опкружување во кои се извршуваат овие активности.
- Употреба на услужни организации , вклучувајќи и центри за заеднички услуги.
- Опис на контролите на ниво на групацијата.

[15] МСР 705, точка 20

# ПОСЕБНИ РАЗГЛЕДУВАЊА – РЕВИЗИИ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА ГРУПАЦИЈА (ВКЛУЧУВАЈЌИ ЈА И РАБОТАТА НА РЕВИЗОРОТ НА КОМПОНЕНТА)

- Сложеност на процесот на консолидација.
- Дали ревизорите на компонентите кои не потекнуваат од фирмата на партнерот на ангажманот на групацијата или неговата мрежа, ќе извршат работи во врска со финансиските информации на некои компоненти, и објаснувањето на раководството на групацијата за назначување на повеќе од еден ревизор.
- Дали тимот на ангажманот на групацијата:
  - Ќе има неограничен пристап до оние задолжени за управување со групацијата, раководството на групацијата, оние задолжени за управување со компонентите, раководството на компонентите, информациите за компонентите, и ревизорите на компонентите (вклучувајќи релевантна ревизорска документација побарана од страна на тимот на ангажманот на групацијата); и
  - Ќе биде во можност да ги изврши потребните активности на финансиските информации на компонентите.

A12. Во случај на ангажман во кој се продолжува соработката, можноста на тимот на ангажманот на групацијата да обезбеди доволно соодветен ревизорски доказ може да биде под влијание на значајни промени, на пример:

- Промени во организационата структура (на пример, стекнувања, продажби, реорганизации, или промена на начинот на кој е организиран системот на финансиско известување).
- Промени во деловните активности на компонентите кои се сметаат за значајни за групацијата.
- Промени во композицијата на оние задолжени за управување на групацијата, раководството на групацијата, или клучното раководство на значајните компоненти.
- Загриженост на тимот на ангажманот на групацијата ги има во врска со интегритетот и компетентноста на раководството на групацијата или раководството на компонентите.
- Промени во контролите на групацијата.
- Промени во применливата рамка за финансиско известување.

*Очекување за обезбедување доволен соодветен ревизорски доказ* (Види точка 13)

A13. Групацијата може да се состои само од компоненти кои не се сметаат за значајни компоненти. Во овие околности, партнерот на ангажманот на групацијата може разумно да очекува да обезбеди доволен и соодветен ревизорски доказ на кој ќе го заснова ревизорското мислење за групацијата, доколку тимот на ангажманот на групацијата е во можност да:

- Изврши работи во врска со финансиските информации на некои од овие компоненти; и
- Биде вклучен во работата извршена од ревизорот на компонентата во врска со финансиските информации на другите компоненти, во обем кој е потребен за да обезбеди доволен соодветен ревизорски доказ.

# ПОСЕБНИ РАЗГЛЕДУВАЊА – РЕВИЗИИ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА ГРУПАЦИЈА (ВКЛУЧУВАЈЌИ ЈА И РАБОТАТА НА РЕВИЗОРОТ НА КОМПОНЕНТА)

*Пристап до информации* (Види точка 13)

A14. Пристапот до информации на тимот на ангажманот на групацијата, може да биде ограничен од причини кои не можат да бидат надминати од раководството на групацијата, на пример, законска регулатива во врска со заштита на лични податоци, или одбивање од страна на ревизорот на компонентата за пристап до релевантна ревизорска документација барана од страна на тимот на ангажманот на групацијата. Пристапот исто така може да биде ограничен и од страна на раководството на групацијата.

A15. Кога поради условите е ограничен пристапот до информациите, тимот на ангажманот на групацијата може сепак да биде во можност да обезбеди доволно соодветен ревизорски доказ; меѓутоа, како што се зголемува значајноста на компонентата ова станува помалку веројатно. На пример, тимот на ангажманот на групацијата може да нема пристап до оние задолжени за управување, раководството или ревизорот на компонентата (вклучувајќи и релевантна ревизорска документација побарана од тимот на ангажманот на групацијата), што се евидентира со сметководствената метода на главнина. Ако компонентата не е значајна компонента, и тимот на ангажманот на групацијата има комплет на финансиски извештаи на компонентата, вклучувајќи го и поврзаниот ревизорски извештај, и има пристап до информациите чувани од раководството на групацијата во врска со таа компонента, тимот на ангажманот на групацијата може да заклучи дека овие информации претставуваат доволен ревизорски доказ во врска со компонентата. Меѓутоа ако компонентата е значајна, , и тимот на ангажманот на групацијата нема да биде во можност да се усогласи со барањата на овој МСР, кои се релевантни за околностите на ревизијата на групацијата. На пример, тимот на ангажманот на групацијата нема да биде во можност да се усогласи со барањата наведени во точките 30 – 31, во однос на тоа да биде инволвиран во работата на ревизорот на компонентата. Затоа тимот на ангажманот на групацијата нема да обезбеди доволно соодветен ревизорски доказ во врска со таа компонента. Ефектот од неможноста на тимот на ангажманот на групацијата да обезбеди доволен соодветен ревизорски доказ е образложен во МСР 705.

A16. Тимот на ангажманот на групацијата нема да биде во можност да обезбеди доволно соодветен ревизорски доказ ако раководството го ограничи пристапот на тимот на ангажманот на групацијата или ревизорот на компонентата, до информации за значајната компонента.

A17. Иако тимот на ангажманот на групацијата може да обезбеди доволно соодветен ревизорски доказ, ако таквите ограничувања се однесуваат на компоненти кои не се значајни, причината за ограничување може да влијае на ревизорското мислење за групацијата. На пример, може да влијае на веродостојноста на одговорите на раководството на барањата на тимот на ангажманот на групацијата и на писмените изјави на раководството на групацијата до тимот на ангажманот на групацијата.

A18. Со закон или друга регулатива може да биде забрането партнерот на ангажманот на групацијата да одбие или да се повлече од ангажманот. На пример, во некои законодавства ревизорот се назначува на одреден временски период и забрането е негово повлекување пред истекот на тој период. Исто така, во јавниот сектор, можноста за одбивање или повлекување од ангажман може да не биде достапна за ревизорот, поради природата на мандатот или јавниот интерес. Во овие услови, барањата на овој МСР и понатаму се применливи за ревизија на групација, и ефектот од неможност на тимот на ангажманот на групацијата да обезбеди доволен ревизорски доказ е образложен во МСР 705.

## ПОСЕБНИ РАЗГЛЕДУВАЊА – РЕВИЗИИ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА ГРУПАЦИЈА (ВКЛУЧУВАЈЌИ ЈА И РАБОТАТА НА РЕВИЗОРОТ НА КОМПОНЕНТА)

A19. Додаток 1 содржи пример за ревизорски извештај со квалификувано мислење засновано на неможноста на тимот на ангажманот на групацијата да обезбеди доволен соодветен ревизорски доказ во врска со значајна компонента евидентирана според методата на главнина, но во случај кога, според расудувањето на тимот на ангажманот на групацијата, ефектот е материјален, но не е пресуден.

*Услови на ангажманот* (Види точка 14)

A20. Условите на ангажманот ја идентификуваат применливата рамка за финансиско известување.[16] Дополнителни прашања можат да бидат вклучени во условите на ангажманот за ревизија на групацијата, како на пример фактот дека:

- Комуникацијата помеѓу тимот на ангажманот на групацијата и ревизорот на компонентата треба да биде неограничен до степенот кој е дозволен со закон или друга регулатива;
- Важната комуникација помеѓу ревизорот на компонентата, оние задолжени за управување на групацијата и раководството на групацијата, вклучувајќи ја и комуникацијата во врска со слабостите во интерните контроли, треба исто така да се комуницираат со тимот на ангажманот на групацијата;
- Важната комуникација меѓу регулаторните власти и компонентите во врска со работи од финансиското известување, треба да се комуницираат со тимот на ангажманот на групацијата; и
- До степен до кој тимот на ангажманот на групацијата го смета за соодветен, треба да биде дозволен/о:
  - Пристап до информациите на компонентите, до оние задолжени за управување на компонентите, раководството на компонентите и ревизорите на компонентите (вклучувајќи ја и релевантната ревизорска документација барана од тимот на ангажманот на групацијата); и
  - Извршување на работи или да побара ревизорот на компонентата да изврши работи во врска со финансиските информации на компонентите.

A21. Ограничувањата наметнати во однос на:

- Пристапот на тимот на ангажманот на групацијата до информации за компонентата, до оние задолжени за управување, раководството на компонентата или ревизорот на компонентата (вклучувајќи ја и релевантната ревизорска документација барана од тимот на ангажманот на ревизијата); или
- Работата која треба да ја изврши во однос на финансиските информации на компонентата

откако партнерот на ангажманот на групацијата ќе го прифати ангажманот на групацијата, претставува неможност за обезбедување на доволен соодветен ревизорски доказ што може да влијае на ревизорското мислење за групацијата. Во исклучителни случаи може да доведе и до повлекување од ангажманот, кога истото е дозволено со применливиот закон или друга регулатива.

**Севкупна ревизорска стратегија и ревизорски план** (Види точка 16)

[16] МСР 210, точка 8

# ПОСЕБНИ РАЗГЛЕДУВАЊА – РЕВИЗИИ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА ГРУПАЦИЈА (ВКЛУЧУВАЈЌИ ЈА И РАБОТАТА НА РЕВИЗОРОТ НА КОМПОНЕНТА)

A22. Прегледот на севкупната ревизорска стратегија и ревизорскиот план за ревизија на групацијата од страна на партнерот за ангажманот на групацијата е важен дел во исполнувањето на обврските на партнерот за ангажман на групацијата, во врска со упатства за ревизија на групацијата.

**Разбирање на групацијата, нејзините компоненти и нивното опкружување**

*Прашања за кои тимот на ангажманот на групацијата обезбедува разбирање* (Види точка 17)

A23. МСР 315 содржи упатство во врска со прашањата кои ревизорот може да ги разгледа кога обезбедува разбирање за индустријата, регулативата и други надворешни фактори кои влијаат на ентитетот, вклучувајќи ја применливата рамка за финансиско известување; природата на ентитетот; целите и стратегијата и поврзаните деловни ризици; и мерењето и прегледот на финансиската успешност на ентитетот.[17] Додаток 2 во рамки на овој МСР содржи упатства во врска со прашањата специфични за групацијата, вклучувајќи го и процесот на консолидација.

*Упатства издадени од раководството на групацијата до компонентите* (Види точка 17)

A24. За да постигне униформност и споредливост на финансиските извештаи, раководството на групацијата вообичаено издава упатства до компонентите. Овие упатства ги специфицираат барањата со цел финансиските извештаи на компонентите да бидат вклучени во финансиските извештаи на групацијата и често вклучуваат упатства за процедурите за финансиско известување и известувачки пакет. Известувачкиот пакет вообичаено содржи стандардни формати за обезбедување на финансиски информации за инкорпорирање на финансиските извештаи на групацијата. Пакетите за известување генерално немаат форма на комплетни финансиски извештаи изработени и презентирани во согласност со применливата рамка за финансиско известување.

A25. Насочувањата вообичаено го покриваат следново:

- Сметководствени политики кои треба да се применат;
- Статутарни и други барања за обелоденувања применливи за финансиските извештаи на групацијата, вклучувајќи:
  - Идентификација и известување за сегментите;
  - Односи со поврзани страни и трансакции со истите;
  - Трансакции со поврзани страни и нереализирани добивки;
  - Состојби на сметки за трансакции со поврзани страни; и
- Временски распоред за известувањето.

A26. Разбирањето на насочувањата од страна на тимот на ангажманот на групацијата може да го вклучува следново:

- Јасност и практичност на насочувањата за изготвување на известувачки пакет;
- Дали насочувањата:

[17] МСР 315, точка А17 – А41

- Соодветно ги опишуваат карактеристиките на применливата рамка за финансиско известување;
- Обезбедуваат дека се опфатени обелоденувања кои се доволни да ги исполнат барањата на применливата рамка за финансиско известување, на пример, обелоденување на поврзани страни и трансакции со истите, и известување за сегментите;
- Обезбедуваат дека се идентификувани усогласувањата потребни за консолидација, на пример, трансакции со поврзани страни и нереализирани добивки, и состојби на интра-групните сметки; и
- Обезбедуваат дека е извршено одобрување на финансиските информации од раководството на компонентата.

*Злоупотреба* (Види точка 17)

A27. Ревизорот треба да ги идентификува ризиците од материјално погрешно прикажување во финансиските извештаи поради измама и да дизајнира и имплементира соодветни одговори на проценетите ризици.[18] Информациите кои можат да се користат за да се идентификуваат ризиците од материјално погрешно прикажување во финансиските извештаи на групацијата, можат да го вклучат следново:

- Проценка на раководството на групацијата на ризиците поради кои финансиските извештаи на групацијата можат да бидат материјално погрешни поради измама.
- Процес на раководството на групацијата за идентификација и одговор на ризиците од измама во групацијата, вклучувајќи било какви специфични ризици од измама идентификувани од страна на раководството на групацијата, или салда на сметки, класи на трансакции или обелоденувања за кои ризикот од измама е веројатен.
- Дали постојат одредени компоненти за кои ризикот од измама е веројатен;
- Како оние задолжени за управување на групацијата ги надгледуваат процесите на раководството на групацијата за идентификување и одговор на ризиците од измама во групацијата и контролите кои раководството на групацијата ги воспоставило како одговор на тие ризици.
- Одговорите на оние задолжени за управување на групацијата, раководството на групацијата, интерната ревизија (и доколку се смета за соодветно, раководството на компонентата, ревизорот на компонентата или други лица), на барањата на тимот на ангажманот на групацијата во врска со тоа дали имаат сознание за било каква актуелна, сомнителна или наводна измама која влијае на компонента или на групацијата.

*Дискусија помеѓу членовите на тимот на ангажманот на групацијата и ревизорот на компонентата во врска со ризиците за материјално погрешно прикажување во финансиските извештаи на групацијата, вклучувајќи и ризик од измама* (Види точка 17)

A28. Клучните членови на тимот на ангажманот треба да ја дискутираат подложноста на ентитетот на материјално погрешно прикажување во финансиските извештаи поради измама или грешка, особено укажувајќи на ризиците поради измама. Во ревизијата на

[18] МСР 240, "Одговорности на ревизорот поврзани со измамата во ревизијата на финансиските извештаи"

групацијата, овие дискусии можат да ги вклучат и ревизорите на компонентите.[19] Одлуката на партнерот за ревизија на ангажманот во однос на тоа кого да вклучи во дискусијата, кога и каде да се одржуваат, како и нивното времетраење, е под влијание на фактори како на пример претходното искуство со групацијата.

A29. Дискусиите обезбедуваат можност за:

- Споделување на знаење за компонентите и нивните опкружувања, вклучувајќи ги и контролите на ниво на групацијата.
- Разменување на информации за деловните ризици на компонентите на групацијата.
- Разменување на идеи за тоа како и каде финансиските извештаи на групацијата можат да бидат подложни на материјално погрешно прикажување поради измама или грешка, како раководството на групацијата и раководството на компонентата можат да извршат и договорат лажно финансиско известување, и како средствата на ентитетот можат да бидат погрешно прикажани.
- Идентификување на практики од раководството на групацијата и компонентата кои можат да бидат пристрасни или дизајнирани да раководат со добивките кои можат да доведат до лажно финансиско известување, на пример, практики за признавање на приходи кои не се во согласност со применливата рамка за финансиско известување.
- Разгледување на познати екстерни и интерни фактори кои влијаат на групацијата и можат да креираат поттик или притисок на раководството на групацијата, раководството на компонентата, или други, да извршат измама, обезбедуваат можност измамата да биде извршена или да укаже на култура или опкружување кое му овозможува на раководството на групацијата, раководството на компонентата, или други да размислуваат во насока на извршување на измама.
- Разгледување на ризикот раководството на групацијата или на компонентата да ги заобиколат контролите.
- Разгледување дали се применуваат униформни сметководствени политики за изработка на финансиските информации на компонентите за финансиските извештаи на групацијата и кај што не се применуваат, како се идентификуваат и усогласуваат разликите во сметководствените политики (на барање на применливата рамка за финансиско известување).
- Да се дискутираат злоупотребите или измамите кои се идентификувани кај компонентите, или информациите кои посочуваат постоење на злоупотреби или измами кај компонентите.
- Споделување на информации кои можат да укажат на неусогласеност со националните закони или регулативи, на пример, плаќање на поткуп или практики на неправилен трансфер на цени.

*Фактори на ризик* (Види точка 18)

A30. Додаток 3 вклучува примери за состојбите или настаните кои, поединечно или заедно, можат да укажат на ризици од материјално погрешно прикажување во финансиските извештаи на групацијата, вклучувајќи го и ризикот на измама.

[19] МСР 240, точка 15; МСР 315, точка 10

# ПОСЕБНИ РАЗГЛЕДУВАЊА – РЕВИЗИИ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА ГРУПАЦИЈА (ВКЛУЧУВАЈЌИ ЈА И РАБОТАТА НА РЕВИЗОРОТ НА КОМПОНЕНТА)

*Проценка на ризици* (Види точка 18)

А31. Проценката на ризиците на ниво на групација за материјално погрешно прикажување во финансиските извештаи на групацијата, извршена од тимот на ангажманот на групацијата, е се заснована на информации, како што се следниве:

- Информации обезбедени од разбирањето на групацијата, нејзините компоненти, нивното опкружување и процесот на консолидација, вклучувајќи ревизорски доказ обезбеден при проценката на дизајнот и имплементација на контролите на групацијата и контролите релевантни за консолидацијата.
- Информации обезбедени од ревизорите на компонентите.

**Разбирање на ревизорот на компонентата** (Види точка 19)

А32. Тимот на ангажманот на групацијата обезбедува разбирање на ревизорот на компонентата, само кога планира да побара од ревизорот на компонентата да изврши работа на финансиските информации на компонентата за ревизијата на групацијата. На пример, не е потребно да се обезбеди разбирање на ревизорите на оние компоненти за кои тимот на ангажманот на групацијата планира да изврши аналитички постапки само на ниво на групација.

Процедури на тимот за ангажман на групацијата за обезбедување на разбирање за ревизорот на компонентата и изворите на ревизорски доказ (Види точка 19)

А33. Природата, временскиот распоред и обемот на постапките на тимот на ангажманот на групацијата за обезбедување на разбирање за ревизорот на компонентата се под влијание на фактори како на пример претходно искуство со или познавање на ревизорот на компонентата, и степенот до кој тимот на ангажманот на групацијата и ревизорот на компонентата имаат заеднички политики и постапки, на пример:

- Дали тимот на ангажманот на групацијата и ревизорот на компонентата делат:
  - Исти политики и постапки за извршување на работата (на пример методологија за ревизија);
  - Исти политики и постапки за контрола на квалитет на извршената работа; или
  - Ист мониторинг на политиките и постапките.
- Конзистентност или сличност на:
  - Закони и регулатива или правен систем;
  - Професионален надзор, дисциплина и потврда на квалитетот од надворешна страна;
  - Образование и тренинг;
  - Професионални организации и стандарди; или
  - Јазик и култура.

А34. Овие фактори имаат меѓусебно влијание и меѓусебно не се исклучуваат. На пример, обемот на постапките на тимот на ангажманот на групацијата за обезбедување на разбирање за ревизорот на компонентата А, кој конзистентно применува исти постапки за контрола на квалитетот и ги надгледува политиките и постапките и иста

# ПОСЕБНИ РАЗГЛЕДУВАЊА – РЕВИЗИИ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА ГРУПАЦИЈА (ВКЛУЧУВАЈЌИ ЈА И РАБОТАТА НА РЕВИЗОРОТ НА КОМПОНЕНТА)

методологија за ревизија или работи во услови на исто законодавство како и партнерот на ангажманот на групацијата, може да биде помал од обемот на постапките на тимот на ангажман на групацијата за обезбедување на разбирање за ревизорот на компонентата Б, кој не е конзистентен во примена на истите контроли за квалитет и надгледување на политиките и постапките и иста методологија за ревизија или работи во странско законодавство. Природата на постапките извршени во врска со ревизорот А и ревизорот Б, можат исто така да бидат различни.

А35. Тимот на ангажманот на групацијата може да обезбеди разбирање за ревизорот на компонентата на повеќе начини. Во првата година на вклучување на ревизор на компонента, тимот на ангажманот на групацијата може, на пример:

- Да ги оцени резултатите од надгледување на системот за контрола на квалитет кога тимот на ангажманот на групацијата и ревизорот на компонентата се од фирма или мрежа која функционира во и е усогласена со исти политики и постапки за надгледување[20];
- Да го посети ревизорот на компонентата и да ги дискутира прашањата наведени во точките 19(а) – 19(в);
- Да побара од ревизорот на компонентата писмено да ги потврди прашањата наведени во точките 19(а) – 19(в). Додаток 4 содржи примери на писмени потврди од ревизорот на компонентата.
- Да побара од ревизорот на компонентата да пополни прашалник во врска со прашањата од точките 19(а) – 19(в);
- Да дискутира за ревизорот на компонентата со колегите од фирмата на партнерот на ангажманот на групацијата, или со трето лице со релевантна репутација која има познавања за ревизорот на компонентата; или
- Да обезбеди потврди од професионално тело или тела на кои припаѓа ревизорот на компонентата, органи од кои ревизорот на компонентата има лиценца, или други трети лица.

Во последователните години, разбирањето за ревизорот на компонентата може да биде засновано на претходното искуство на тимот на ангажманот на групацијата со ревизорот на компонентата. Тимот на ангажманот на групацијата може да побара од ревизорот на компонентата да потврди дали нешто се променило во врска со прашањата наведени во точките 19(а) – 19(в) во однос на претходната година.

А36. Во случај кога независни тела за надзор воспоставени за надзор над ревизорската професија и надгледување на квалитетот на ревизиите, свеста за регулаторното опкружување може да му помогне на тимот на ангажманот на групацијата во проценката на независноста и компетентноста на ревизорот на компонентата. Информација за регулаторното опкружување може да се обезбеди од независните надзорни тела.

*Етички барања релевантни за ревизијата на групацијата* (Види точка 19(а))

А37. При извршување на работа во однос на финансиски информации на компонента за ревизија на групација, ревизорот на компонентата треба да се придржува на етичките барања релевантни за ревизијата на групацијата. Овие барања можат да се разликуваат или да ги дополнуваат етичките барања на ревизорот на компонентата во случај на извршување на статутарна ревизија согласно законодавството на ревизорот на

[20] На барање на МСКК 1, "Контрола на квалитет за фирми кои извршуваат ревизија и проверки на финанасиски извештаи и други ангажмани за уверувања и поврзани услуги", точка 54 или националните барања во најмала рака треба да се исполнат

компонентата. Затоа тимот на ангажманот на групацијата обезбедува разбирање за тоа дали ревизорот на компонентата ги разбира и ќе се придржува до етичките барања релевантни за ревизија на групацијата, во доволна мерка за да ги исполни обврските во однос на ревизијата на групацијата.

*Професионална компетентност на ревизорот на компонентата* (Види точка 19(б)

А38. Разбирањето на тимот на ангажманот на групацијата за професионалната компетентност на ревизорот на компонентата, може да вклучи дали ревизорот на компонентата:

- Поседува разбирање за ревизорските и другите стандарди применливи за ревизија на групацијата, доволно за да ги исполни обврските во ревизијата на групацијата;
- Поседува специјални вештини (како на пример, специфично познавање на индустријата) потребни за извршување на работите во врска со финансиските информации на одредената компонента; и
- Во случаи кога е релевантно, дали поседува разбирање за применливата рамка за финансиско известување кое е доволно за да ги исполни одговорностите во ревизијата на групацијата (насочувањата издадени од раководството на групацијата често ги опишуваат карактеристиките на применливата рамка за финансиско известување).

*Примена на разбирањето на тимот на ангажманот на групацијата на ревизорот на компонентата* (Види точка 20)

А39. Тимот на ангажманот на групацијата не може да го премине фактот дека ревизорот на компонентата не е независен со тоа што е вклучен во работата или преку извршување на дополнителна проценка на ризици или натамошни ревизорски постапки во врска со финансиските информации на компонентата.

А40. Како и да е, тимот на ангажманот на групацијата може да биде во можност да надмине некои помалку сериозни проблеми во врска со професионалната компетентност на ревизорот на компонентата (на пример, недостиг на доволно специфично познавање на индустријата), или фактот дека ревизорот на компонентата не функционира во опкружување кое во кое постои активен надзор на ревизорите, преку вклучување во работата на ревизорот на компонентата или преку извршување на дополнителна проценка на ризици или натамошни ревизорски постапки во врска со финансиските информации на компонентата.

А41. Во случаи кога законот или регулативата забранува пристап до релевантни делови на ревизорската документација на ревизорот на компонентата, тимот на ангажманот на групацијата може да побара од ревизорот на компонентата да го надмине ова со изработка на меморандум кој ги покрива релевантните информации.

**Материјалност** (Види точки 21 – 23)

А42. Од ревизорот се бара:[21]

(а) При утврдување на севкупната ревизорска стратегија, да го утврди следното:

(i) Материјалноста за финансиските извештаи како целина; и

[21] МСР 320, "Материјалност при планирање и извршување на ревизија ", точка 10 -11

(ii) Ако, во специфичните услови на ентитетот, има специфични класи на трансакции, салда на сметки или обелоденувања за кои може разумно да се очекува дека погрешните прикажувања во износи кои се помали од материјалните за финансиските извештаи како целина, ќе влијаат на економската одлука на корисниците извршени врз основа на финансиските извештаи, нивото на материјалност или нивоата кои треба да се применат на овие класи на трансакции, салда на сметки или обелоденувања; и

(б) Да ја утврди материјалноста за извршување на работата.

Во контекст на ревизијата на групацијата, материјалноста се утврдува на ниво на финансиски извештаи на групацијата како целина и на ниво на финансиски извештаи на компонентите. Материјалноста на финансиските извештаи на групацијата како целина се користи при воспоставување на севкупната ревизорска стратегија.

A43. За да се намали до прифатливо ниво веројатноста дека сумираните некорегирани и неоткриени погрешни прикажувања во финансиските извештаи на групацијата ја надминуваат материјалноста на финансиските извештаи во целина, материјалноста на компонентата е поставена на пониско ниво отколку материјалноста на финансиските извештаи на групацијата во целина. Различна материјалност на компонентите може да се постави за различни компоненти. Материјалноста на компонентата не мора да биде аритметички дел од материјалноста на финансиските извештаи на групацијата во целина и следствено на тоа, збирот на материјалностите на различните компоненти може да ја надмине материјалноста на финансиските извештаи на групацијата во целина. Материјалноста на компонентата се применува кога се воспоставува севкупната ревизорска стратегија за компонентата.

A44. Материјалноста на компонентата се утврдува за оние компоненти чии финансиски информации ќе бидат ревидирани или прегледани како дел од ревизијата на групацијата, согласно точки 26, 27(а) и 29. Материјалноста на компонентата се применува кога ревизорот на компонентата ќе направи проценка дали некорегираните откриени погрешни прикажувања се материјални, поединечно или збирно.

A45. Прагот за погрешно прикажување се утврдува во дополнување на материјалноста на компонентата. Погрешните прикажувања идентификувани во финансиските извештаи на компонентата кои се над износот на прагот се комуницираат со тимот на ангажманот на групацијата.

A46. Во случај на ревизија на финансиски извештаи на компонента, ревизорот на компонентата (или тимот на ангажманот на групацијата) ја одредува материјалноста за извршување на работата на ниво на компонентата. Ова е важно за да се намали до соодветно ниско ниво веројатноста дека збирот од некорегираните и неоткриени погрешни прикажувања во финансиските извештаи на компонентата ја надминува материјалноста на компонентата. Во пракса, тимот на ангажманот на групацијата може да ја постави материјалноста на компонентата на ова пониско ниво. Во овој случај, ревизорот на компонентата ја користи материјалноста на компонентата за целите на проценка на ризиците од материјално погрешно прикажување во финансиските информации на компонентата и за дизајнирање на понатамошни контролни постапки како одговор на проценетите ризици, како и за проценка дали откриените погрешни прикажувања се материјално значајни поединечно или збирно.

**Одговор на проценетите ризици**

*Утврдување на типот на работи кои треба да се извршат во врска со финансиските информации на компонентата* (Види точка 26-27)

## ПОСЕБНИ РАЗГЛЕДУВАЊА – РЕВИЗИИ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА ГРУПАЦИЈА (ВКЛУЧУВАЈЌИ ЈА И РАБОТАТА НА РЕВИЗОРОТ НА КОМПОНЕНТА)

А47. Утврдувањето на типот на работи кои треба да се извршат во врска со финансиските извештаи на компонентата, од страна на тимот на ангажманот на групацијата, како и неговата вклученост во работата на ревизорот на компонентата, е под влијание на:

(а) Значајноста на компонентата;

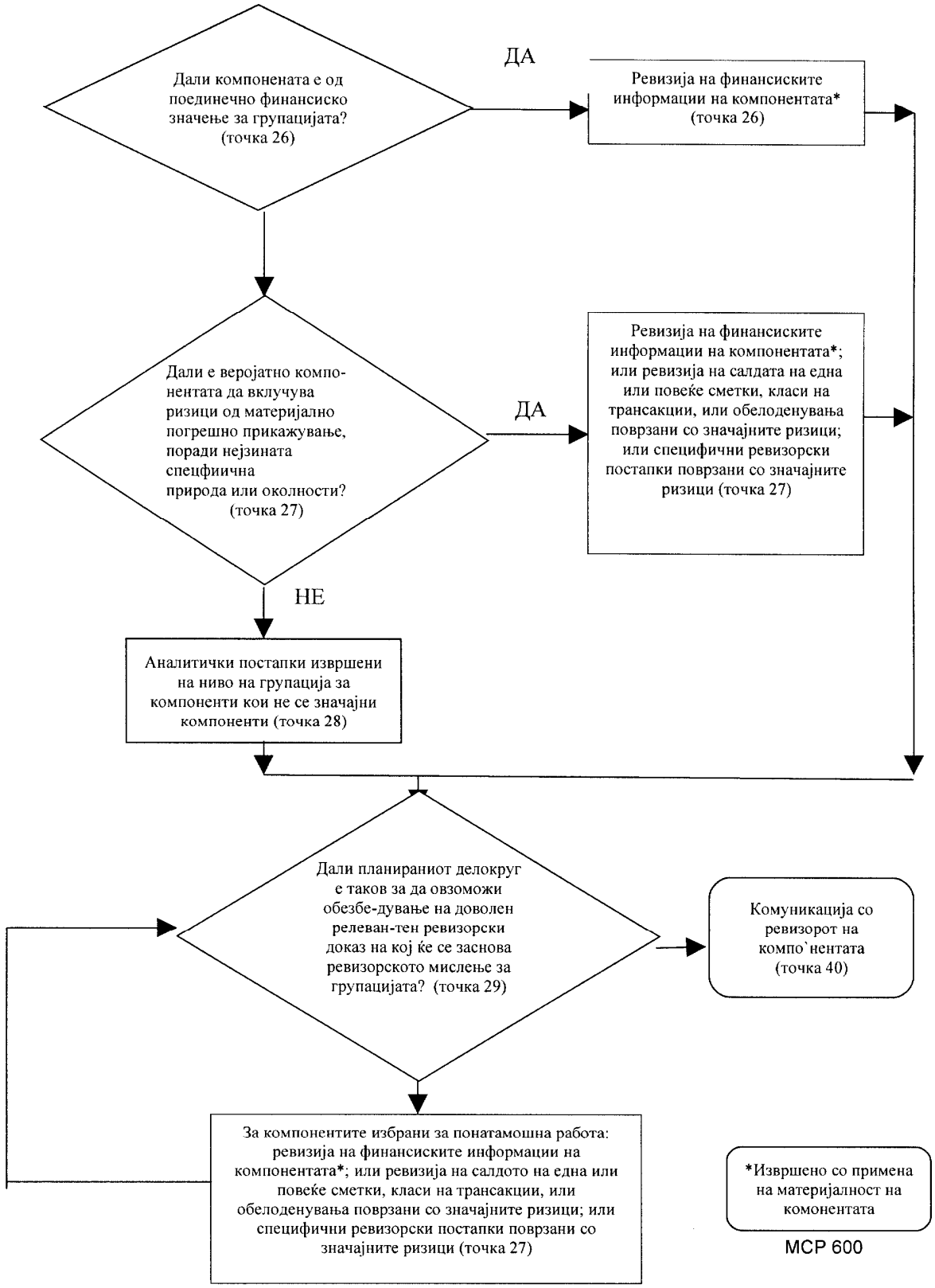
(б) Идентификуваните значајни ризици од материјално погрешно прикажување во финансиските извештаи на групацијата;

(в) Проценката на дизајнот на контролите на групацијата од страна на тимот на ангажманот на групацијата и одлучување во врска со тоа дали истите се имплементирани; и

(г) Разбирањето на ревизорот на компонентата од страна на тимот на ангажманот на групацијата.

Дијаграмот покажува како значајноста на компонентата влијае на одлуката на тимот на ангажманот на групацијата во врска со работата што треба да се изврши на финансиските информации на компонентата.

## ПОСЕБНИ РАЗГЛЕДУВАЊА – РЕВИЗИИ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА ГРУПАЦИЈА (ВКЛУЧУВАЈЌИ ЈА И РАБОТАТА НА РЕВИЗОРОТ НА КОМПОНЕНТА)



# ПОСЕБНИ РАЗГЛЕДУВАЊА – РЕВИЗИИ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА ГРУПАЦИЈА (ВКЛУЧУВАЈЌИ ЈА И РАБОТАТА НА РЕВИЗОРОТ НА КОМПОНЕНТА)

*Значајни компоненти* (Види точка 27(б) – (в))

A48. Тимот на ангажманот на групацијата може да идентификува некоја компонента како значајна компонента бидејќи за таа компонента е веројатно да вклучи значајни ризици од материјално погрешно прикажување во финансиските извештаи на групацијата поради специфичната природа или околности. Во тој случај, тимот на ангажманот на групацијата може да биде во можност да идентификуваат салда на сметки, класи на трансакции или обелоденувања кои се под влијание на веројатните значајни ризици. Во таков случај, тимот на ангажманот на групацијата може да одлучи да изврши или да побара од ревизорот на компонентата тој да изврши, ревизија на тие салда на сметки, класи на трансакции или обелоденувања. На пример, во ситуации како оние опишани во точка А6, работата на финансиските извештаи на компонентата можат да бидат ограничени на ревизија на салда на сметки, класи на трансакции и обелоденувања кои се под влијание на ризикот од тргување во странство на таа компонента. Кога тимот на ангажманот на групацијата побара од ревизорот на компонентата да изврши ревизија на една или повеќе специфични салда на сметки, класи на трансакции или обелоденувања, комуникацијата со тимот на ангажманот на групацијата (види точка 40) го зема во предвид фактот дека многу финансиски извештаи се меѓусебно поврзани.

A49. Тимот на ангажманот на групацијата може да дизајнира ревизорски постапки кои ќе одговорат на веројатните значајни ризици од материјално погрешно прикажување во финансиските извештаи на групацијата. На пример, во случај на веројатен ризик од неупотребливост на залихите, тимот на ангажманот на групацијата може да изврши, или да побара од ревизорот на компонентата да изврши, специфични ревизорски постапки за вреднување на залихите на компонентата која чува голем обем на потенцијално неупотребливи залихи, што не е поинаку значајно.

Компоненти кои не претставуваат значајни компоненти (Види точки 28 – 29)

A50. Зависно од условите на ангажманот, финансиските информации на компонентите можат да се сумираат на различни нивоа за целите на аналитичките постапки. Резултатите од аналитичките постапки го потврдуваат заклучокот на тимот на ангажманот на групацијата дека нема значајни ризици за материјално погрешно прикажување во сумираните финансиски информации на компонентите кои не се значајни компоненти.

A51. Одлуката на тимот на ангажманот на групацијата за тоа колку компоненти да избере во согласност со точка 29, кои компоненти да ги избере, и типот на работи што треба да се извршат на финансиските информации на избраните индивидуални компоненти, може да биде под влијание на фактори, како следниве:

- Обем на ревизорски доказ кој се очекува да се обезбеди од финансиските информации на значајните компоненти.
- Дали компонентата е ново формирана или стекната.
- Дали се случиле значајни промени во компонентата.
- Дали интерната ревизија извршила работи во компонентата и ефектот од истите на работата на ревизијата на групацијата.
- Дали компонентите применуваат исти системи и процеси.
- Оперативна ефективност на контролите на групацијата.

# ПОСЕБНИ РАЗГЛЕДУВАЊА – РЕВИЗИИ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА ГРУПАЦИЈА (ВКЛУЧУВАЈЌИ ЈА И РАБОТАТА НА РЕВИЗОРОТ НА КОМПОНЕНТА)

- Невообичаени флуктуации идентификувани со аналитички постапки извршени на ниво на групација.
- Поединечно финансиско значење на, или ризик наметнат со, споредба на компонентата со другите компоненти од истата категорија.
- Дали компонентата е подложна на ревизија со статут, регулатива или друга причина.

Вклучувањето на елементот на непредвидливост при избор на компонентите во оваа категорија може да ја зголеми веројатноста за идентификување на материјално погрешно прикажување во финансиските извештаи на компонентите. Изборот на компоненти често варира на циклична основа.

A52. Прегледот на финансиските информации на компонентата може да се изврши во согласност со Меѓународниот стандард за ангажмани за проверка (МСАП) 2400[22] или МСАП 2410[23], адаптирани спрема потребите на конкретните услови. Тимот на ангажманот на групацијата може исто така да специфицира дополнителни постапки за да ја дополни оваа работа.

A53. Како што е објаснето во точка А13, групацијата може да се состои од компоненти кои не се значајни. Во овие случаи, тимот на ангажманот на групацијата може да обезбеди доволен ревизорски доказ на кој ќе го заснова мислењето за групацијата преку одредување на типот на работа што ќе треба да се изврши на финансиските информации на компонентите во согласност со точка 29. Не е веројатно дека тимот на ангажманот на групацијата ќе обезбеди доволен ревизорски доказ на кој ќе го заснова мислењето за групацијата, ако тимот на ангажманот на групацијата или ревизорот на компонентата, ги тестираат само контролите на ниво на групацијата и извршат аналитички постапки на финансиските информации на компонентите.

*Вклученост во работата извршена од ревизорот на компонентата* (Види точки 30 – 31)

A54. Факторите кои можат да влијаат на вклученоста на тимот на ангажманот на групацијата во работата извршена од ревизорот на компонентата, вклучуваат:

(а) Значајност на компонентата;

(б) Идентификувани значајни ризици за материјално погрешно прикажување во финансиските извештаи на групацијата;

(в) Разбирањето на тимот на ангажманот на групацијата за ревизорот на компонентата.

Во случај на значајна компонента или идентификувани значајни ризици, тимот на ангажманот на групацијата ги извршува постапките опишани во точка 30 – 31. Во случај кога компонентата не е значајна, природата, временскиот распоред и обемот на вклученоста на тимот на ангажманот на групацијата во работата на ревизорот на компонентата ќе варира зависно од разбирањето на тимот на ангажманот на групацијата за ревизорот на компонентата. Фактот дека компонентата не е значајна станува секундарен. На пример, иако компонентата не е значајна, тимот на ангажманот на групацијата може да одлучи да биде вклучен во процесот на проценка на ризиците од страна на ревизорот на компонентата, бидејќи има помалку од сериозни грижи за професионалната компетентност на ревизорот на компонентата (на пример, недостиг

[22] МСАП 2400, "Ангажмани за проверка на финансиски извештаи"

[23] МСАП 2410, "Проверка на меѓупериодични финансиски информации спроведена од независниот ревизор на ентитетот"

на специфични познавања за индустријата), или ревизорот на компонентата на работи во опкружување во кое ревизорите се под надзор.

A55. Формите на вклученост во работата на ревизорот на компонентата можат да бидат наведените во точките 30 – 31 и 42, врз основа на разбирањето на тимот на ангажманот на групацијата за ревизорот на компонентата, вклучувајќи една или повеќе активности од следниве:

(а) Состанок со раководството на компонентата или ревизорот на компонентата за да обезбеди разбирање за компонентата и нејзиното опкружување.

(б) Преглед на целокупната ревизорска стратегија и ревизорскиот план на ревизорот на компонентата.

(в) Извршување на постапките за идентификација и проценка на ризиците од материјално значајни прикажување на ниво на компонента. Овие активности можат да бидат извршени и со ревизорот на компонентата, или да бидат извршени од тимот на ангажманот на групацијата.

(г) Дизајнирање и извршување на натамошни ревизорски постапки. Овие активности можат да бидат извршени и со ревизорот на компонентата, или да бидат извршени од тимот на ангажманот на групацијата.

(д) Учество на завршни и други клучни состаноци на ревизорот на компонента и раководството на компонентата.

(ѓ) Преглед на други релевантни делови од ревизорската документација на ревизорот на компонентата.

**Процес на консолидација**

*Усогласувања и рекласификации за консолидација* (Види точка 34)

A56. Процесот на консолидација може да бара усогласувања на износите рапортирани во финансиските извештаи на групацијата кои не минуваат низ вообичаениот систем за процесирање на трансакции, и може да не се предмет на вообичаените интерни контроли на кои се подложни другит ефинансиските информации. Проценката на релевантноста, комплетноста и точноста на усогласувањата, извршена од тимот на ангажманот на групацијата, може да вклучи:

- Проценка дали значајните исправки релевантно ги одразуваат настаните и трансакциите на кои се однесуваат;
- Утврдување дали значајни исправки а се точно пресметани, процесирани и одобрени од раководството на групацијата, и доколку е применливо, од раководството на компонентата;
- Утврдување дали значајните исправки се соодветно поткрепени и доволно документирани; и
- Проверка на исправките и елиминација на интра-групните трансакции и нереализираните добивки и состојбите на интра-групните сметки.

**Комуникација со ревизорот на компонентата** (Види точки 40 – 41)

A57. Ако не постои ефективна двонасочна комуникација помеѓу тимот на ангажманот на групацијата и ревизорот на компонентата, постои ризик дека тимот на ангажманот на групацијата нема да обезбеди доволен соодветен ревизорски доказ на кој ќе го

# ПОСЕБНИ РАЗГЛЕДУВАЊА – РЕВИЗИИ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА ГРУПАЦИЈА (ВКЛУЧУВАЈЌИ ЈА И РАБОТАТА НА РЕВИЗОРОТ НА КОМПОНЕНТА)

заснова ревизорското мислење за групацијата. Јасна и навремена комуникација на тимот на ангажманот на групацијата формира основа за ефективна двонасочна комуникација помеѓу тимот на ангажманот на групацијата и ревизорот на компонентата.

A58. Барањата на тимот на ангажманот на групацијата често се комуницираат преку писмо со упатства. Додаток 5 содржи упатство за потребните и дополнителните прашања кои можат да се вклучат во вакво писмо со упатства. Комуникацијата со ревизорот на компонентата со тимот на ангажманот на групацијата често се прави во форма на меморандум или извештај за извршената работа. Меѓутоа, комуникацијата помеѓу ревизорот на компонентата и тимот на ангажманот на групацијата, не мора задолжително да биде во писмена форма. На пример, тимот на ангажманот на групацијата може да го посети ревизорот на компонентата за да ги дискутира идентификуваните значајни ризици или за да прегледа релевантни делови од ревизорската документација на ревизорот на компонентата. Без оглед на тоа, се применуваат барањата за документација од овој и другите МСР.

A59. Во соработка со тимот на ангажманот на групацијата, ревизорот на компонентата, на пример, ќе обезбеди пристап за тимот на ангажманот на групацијата до релевантната ревизорска документација, доколку истото не е забрането со закон или регулатива.

A60. Во случај кога член на тимот на ангажманот на групацијата е исто така и ревизор на компонентата, целта на тимот на ангажманот на групацијата за јасна комуникација со ревизорот на компонентата, често може да се постигне со средства различни од писмената комуникација. На пример:

- Пристапот од страна на ревизорот на компонентата до севкупната ревизорска стратегија и ревизорскиот план, може да бидат доволни за да се комуницираат барањата наведени во точка 40 со тимот на ангажманот на групацијата; и
- Проверка на ревизорската документација на ревизорот на компонентата од страна на тимот на ангажманот на групацијата може да биде доволна за да се комуницираат прашањата релевантни за ревизорскиот заклучок, наведени во точка 41.

**Проценка на степенот на доволност и релевантност на обезбедените ревизорски докази**

*Проверка на ревизорската документација на ревизорот на компонентата* (Види точка 42(б))

A61. Прашањето во однос на тоа кои делови од ревизорската документација на ревизорот на компонентата ќе се сметаат за релевантни се разликува во зависност од условите. Често, фокусот е ставен на ревизорската документација која е релевантна за значајните ризици од материјално погрешно прикажување во финансиските извештаи на групацијата. Степенот до кој се врши проверката може да биде под влијание на фактот дека ревизорската документација на ревизорот на компонентата е предмет на постапки за преглед од страна на фирмата на ревизорот на компонентата.

*Доволност и релевантност на ревизорскиот доказ* (Види точки 44 – 45)

A62. Ако тимот на ангажманот на групацијата заклучи дека не е обезбеден доволен соодветен ревизорски доказ на кој ќе се се заснова ревизорското мислење, тимот на ангажманот на групацијата може да побара ревизорот на компонентата да изврши дополнителни постапки. Ако ова не е изводливо, тимот на ангажманот на групацијата може да изврши сопствени постапки на финансиските информации на компонентата.

# ПОСЕБНИ РАЗГЛЕДУВАЊА – РЕВИЗИИ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА ГРУПАЦИЈА (ВКЛУЧУВАЈЌИ ЈА И РАБОТАТА НА РЕВИЗОРОТ НА КОМПОНЕНТА)

A63. Проценката, од страна на партнерот за ангажманот на групацијата, на сумираниот ефект на било кои погрешни прикажувања (без разлика дали се идентификувани од страна на тимот на ангажманот на групацијата или се комуницирани со ревизорот на компонентата), му овозможува на партнерот на ангажманот на групацијата да одлучи дали финансиските извештаи во целина се материјално погрешни.

**Комуникација со раководството на групацијата и оние задолжени за управување на групацијата**

*Комуникација со раководството на групацијата* (Види точки 46 – 48)

A64. МСР 240 содржи барања и упатства во однос на комуникацијата со раководството за измами, и во случаите кога раководството е вклучено во измамата, за комуникација со оние задолжени за управување.[24]

A65. Раководството на групацијата може да има потреба да задржи одредени чувствителни информации како доверливи. Пример за прашања кои може да се значајни за финансиските извештаи на компонентата за кои раководството на компонентата може да не е свесно, вклучуваат како што следува:

- Потенцијални судски спорови;
- Планови за напуштање на материјални оперативни средства;
- Последователни настани;
- Значајни правни договори.

*Комуникација со оние задолжени за управување на групацијата* (Види точка 49)

A66. Прашањата кои тимот на ангажманот на групацијата ги комуницира со оние задолжени за управување на групацијата може да ги вклучи прашањата кои му се ставени на знаење на тимот на ангажманот на групацијата од страна на ревизорот на компонентата, за кои тимот на ангажманот на групацијата смета дека се значајни за оние задолжени за управување на групацијата. Комуникацијата со оние задолжени за управување на групацијата се случува во различно време во текот на ревизијата на групацијата. На пример, прашањата кои се однесуваат на точките 49(а) – (б) можат да се комуницираат откако тимот на ангажманот на групацијата ќе одлучи каква работата ќе треба да се изврши на финансиските информации на компонентите. Од друга страна, прашањата кои се однесуваат на точка 49(в), можат да бидат комуницирани на крајот на ревизијата, а прашањата кои се однесуваат на точките 49(г) – (д) можат да се комуницираат кога ќе настанат.

[24] МСР 240, точки 40 - 42

# ПОСЕБНИ РАЗГЛЕДУВАЊА – РЕВИЗИИ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА ГРУПАЦИЈА (ВКЛУЧУВАЈЌИ ЈА И РАБОТАТА НА РЕВИЗОРОТ НА КОМПОНЕНТА)

**Додаток 1**

(Види точка А19)

## Пример за квалификувано мислење во случај кога тимот на ангажманот на групацијата не е во можност да обезбеди доволен соодветен ревизорски доказ на кој ќе го заснова ревизорското мислење за групацијата

Во овој пример, тимот на ангажманот на групацијата не е во можност да обезбеди доволен соодветен ревизорски доказ во врска со значајна компонента која е евидентирана според методата на главнина (признена во износ од $ 15 милиони во Билансот на состојба, кој одразува вкупни средства во износ од $ 60 милиони), поради тоа што тимот на ангажманот на групацијата немал пристап до сметководствените податоци, раководството или ревизорот на компонентата.

Тимот на ангажманот на групацијата ги прочита ревидираните финансиски извештаи на компонентата на 31 декември 20X1 година, вклучувајќи го и ревизорскиот извештај и ги разгледа поврзаните финансиски информации со компонентата кои ги чува раководството на групацијата.

Според мислењето на партнерот за ангажманот на групацијата, ефектот кој го има врз финансиските извештаи на групацијата оваа неможност да се обезбеди доволен соодветен ревизорски доказ е материјална, но не е пресудна.

**ИЗВЕШТАЈ НА НЕЗАВИСНИОТ РЕВИЗОР**
(Соодветен примач)

**Извештај за консолидираните финансиски извештаи**[25]

Ние извршивме ревизија на придружните консолидирани финансиски извештаи на Друштвото АБВ и нејзините подружници, кои се составени од консолидираниот биланс на состојба на 31 декември 20X1 година, и консолидираниот биланс на успех, извештајот за промените во главнината и извештајот за готовински текови, за годината која завршува на тој датум, и резиме на значајните сметководствени политики и други објаснувачки забелешки.

*Одговорност на раководството*[26] *за консолидираните финансиски извештаи*

Раководството е одговорно за подготвување и објективно презентирање на финансиските извештаи во согласност со Меѓународните стандарди за финансиски известување[27], и за

[25] Поднасловот "Извештај за консолидираните финансиски извештаи" не е потребен во околности кога вториот поднаслов "Извештај за други законски и регулаторни барања" не е применлив

[26] Или друг поим кој е соодветен на контекстот на правната рамка во специфичното законодавство.

[27] Кога раководството има одговорност да изготви консолидирани финансиски извештаи кои даваат точна и објективна слика, ова може да се прочита и на следниов начин: "Раководството е

# ПОСЕБНИ РАЗГЛЕДУВАЊА – РЕВИЗИИ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА ГРУПАЦИЈА (ВКЛУЧУВАЈЌИ ЈА И РАБОТАТА НА РЕВИЗОРОТ НА КОМПОНЕНТА)

воспоставување интерни контроли за кои раководството смета дека се потребни за да овозможат изработка на консолидирани финансиски извештаи кои се ослободени од материјално погрешни прикажувања, без разлика дали истото е резултат на измама или грешка.

*Одговорност на ревизорот*

Наша одговорност е да изразиме мислење за овие консолидирани финансиски извештаи, врз основа на нашата ревизија. Ние извршивме ревизија во согласност со Меѓународните стандарди за ревизија. Овие стандарди бараат да ги почитуваме етичките барања и да ја планираме и извршиме ревизијата на начин кој ќе ни овозможи да добиеме разумно уверување дека финансиските извештаи се ослободени од материјално погрешни прикажувања.

Ревизијата вклучува спроведување на постапки за обезбедување на ревизорски доказ за износите и обелоденувањата во финансиските извештаи. Избраните постапки зависат од расудувањето на ревизорот, вклучувајќи ја и проценката на ризиците од материјално погрешно прикажување во консолидираните финансиски извештаи, без разлика дали истото е резултат на измама или грешка. При спроведување на проценките на ризиците, ревизорот ги разгледува интерните контроли релевантни за подготвувањето и објективната презентација[28] на консолидираните финансиски извештаи на ентитетот, со цел да дизајнира ревизорски постапки соодветни на околностите, но не за цел на изразување на мислење за ефективноста на интерните контроли[29] на ентитетот. Ревизијата исто така вклучува и проценка за соодветноста на применетите сметководствени политики и разумноста на сметководствените проценки направени од страна на раководството, како и проценка на севкупната презентација во консолидираните финансиски извештаи.

Веруваме дека обезбедените ревизорски докази се доволни и соодветни за да обезбедат основа за нашето квалификувано ревизорско мислење.

*Основа за квалификувано мислење*

---

одговорно за изработка на консолидирани финансиски извештаи кои даваат точна и објективна слика во согласност со Меѓународните стандарди за финансиско известување и како такви...."

[28] Во случај на фуснота 27, ова може да се прочита и на следниов начин: "Во проценувањето на ризиците, ревизорот ги разгледува интерните контроли релевантни за изработка на консолидираните финансиски извештаи на ентитетот кои даваат објективна и точна слика, со цел да дизајнираат ревизорски постапки кои се соодветни на дадените услови, но не со цел да изразат мислење за ефективноста на интерните контроли на ентитетот"

[29] Во случаи кога ревизорот има обврска да изрази мислење за ефективноста на интерните контроли поврзани со ревизијата на консолидираните финансиски извештаи, реченицата ќе биде преформулирана на следниов начин: "Во проценувањето на ризиците, ревизорот ги разгледува интерните контроли релевантни за изработка и точна презентација во консолидираните финансиски извештаи, со цел да дизајнира ревизорски постапки кои се соодветни на дадените услови". Во случај на фуснота 27, ова може да биде прочитано и како: "Во проценувањето на ризиците, ревизорот ги разгледува интерните контроли релевантни за изработка на консолидираните финансиски извештаи кои даваат точна и објективна слика, со цел да дизајнира ревизорски постапки кои се соодветни на дадените услови"

# ПОСЕБНИ РАЗГЛЕДУВАЊА – РЕВИЗИИ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА ГРУПАЦИЈА (ВКЛУЧУВАЈЌИ ЈА И РАБОТАТА НА РЕВИЗОРОТ НА КОМПОНЕНТА)

Вложувањето на Компанијата АБВ во Компанијата XYZ, странски придружен ентитет, стекнат во текот на годината и евидентиран според методата на главнина, и презентиран во износ од $ 15 милиони во консолидираниот биланс на состојба на 31 декември 20X1 година, и уделот на АБВ во добивката на XYZ во износ од $ 1 милион е вклучен во консолидираниот биланс на успех за годината тогаш завршена. Не бевме во можност да обезбедиме доволен соодветен ревизорски доказ за тековната вредност на вложувањата на АБВ во XYZ, на 31 декември 20X1 година, и за уделот на АБВ во добивката на XYZ, бидејќи не ни беше овозможен пристап до финансиските информации, раководството и ревизорите на XYZ. Следствено на наведеното, не бевме во можност да утврдиме дали се потребни било какви исправки на овие износи.

*Квалификувано мислење*

Според наше мислење, освен за можниот ефект на прашањето опишано во пасусот *Основа за квалификувано мислење*, консолидираните финансиски извештаи ја прикажуваат реално, во сите значајни аспекти (или *даваат точна и објективна слика за*) финансиските извештаи на Компанијата АБВ и нејзините подружници, на 31 Декември 20X1, и за нивната финансиска успешност и готовински текови за годината тогаш завршена, во согласност со Меѓународните стандарди за финансиско известување.

**Извештај за останати законски и регулаторни барања**

(Формата и содржината на овој пасус од извештајот на ревизорот е различна и зависи од природата на одговорностите на ревизорот во врска со известувањето.)

(Потпис на ревизорот)

(Датум на извештајот на ревизорот)

(Адреса на ревизорот)

Ако според расудувањето на партнерот на ангажманот на групацијата, ефектот врз финансиските извештаи на групацијата од неможноста да се обезбеди доволен и соодветен ревизорски доказ, е материјален и пресуден, тогаш партнерот за ангажман на групацијата ќе се воздржи од изразување на мислење, во согласност со МСР 705.

# ПОСЕБНИ РАЗГЛЕДУВАЊА – РЕВИЗИИ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА ГРУПАЦИЈА (ВКЛУЧУВАЈЌИ ЈА И РАБОТАТА НА РЕВИЗОРОТ НА КОМПОНЕНТА)

**Додаток 2**

(Види точка А23)

## Примери за прашања во врска со кои тимот на ангажманот на групацијата обезбедува разбирање

Обезбедените примери покриваат широк опсег на прашања; меѓутоа, не се сите прашања релевантни за секој ангажман на ревизија на групација, и листата на примери не е задолжително комплетна.

Контроли на групацијата

1. Контролите на групацијата можат да вклучуваат комбинација на следново:

- Редовни состаноци меѓу раководството на групацијата и раководството на компонентата, за дискутирање во однос на деловниот развој и за преглед на успешноста.
- Надгледување на работењето на компонентите и нивните финансиски резултати, вклучувајќи ги рутините на редовното известување, кои му овозможуваат на раководството на групацијата да ги надгледува резултатите на компонентите во споредба со буџетот и да превзема соодветни активности.
- Процесот на проценка на ризикот кој го врши раководството на групацијата, односно, процесот за идентификација, анализирање и раководење со деловните ризици, вклучувајќи го ризикот од измама, кој може да резултира во материјално погрешно прикажување во финансиските извештаи на групацијата.
- Надгледување, контролирање, усогласување, и елиминација на трансакциите со поврзани страни и нереализиран профит, и состојбите на сметките за трансакции со поврзаните страни на ниво на групација.
- Процес на надгледување на навременоста, точноста и комплетноста на финансиските информации применети од компонентите.
- Централен ИТ систем, контролиран од истите генерални ИТ контроли кои важат за сите делови на групацијата.
- Контролни активности во рамки на ИТ системот кои се вообичаени за сите или за некои компоненти.
- Надгледување на контролите, вклучувајќи активности на интерната ревизија и програми за само-оценување.
- Конзистентни политики и постапки, вклучувајќи и прирачници за процедурите за финансиско известување на групацијата.
- Програми на ниво на групација, како на пример Кодекс на однесување или програми за спречување на измами.
- Аранжмани за назначување на овластувања и одговорност на раководството на компонентата.

# ПОСЕБНИ РАЗГЛЕДУВАЊА – РЕВИЗИИ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА ГРУПАЦИЈА (ВКЛУЧУВАЈЌИ ЈА И РАБОТАТА НА РЕВИЗОРОТ НА КОМПОНЕНТА)

2. Интерната ревизија може да се смета како дел од контролите на ниво на групацијата, на пример, кога интерната ревизија е централизирана функција. МСР 610[30] се однесува на проценка на компетентноста и објективноста на интерната ревизија, од страна на тимот на ангажманот на групацијата, во случај кога таа планира да ја користи работата на интерната ревизија.

Процес на консолидација

3. Разбирањето на тимот на ангажманот на групацијата за процесот на консолидација, може да вклучи прашања, како следниве:

Прашања во врска со применливата рамка за финансиско известување:

- Степенот до кој раководството на компонентата има разбирање за применливата рамка за финансиско известување.
- Процесот за идентификување и сметководство за компонентите во согласност со применливата рамка за финансиско известување.
- Процесот за идентификување на известувачки сегментите за известување по сегменти во согласност со применливата рамка за финансиско известување.
- Процесот за идентификување на односите помеѓу поврзаните страни и трансакции со поврзаните страни за целите на известување во согласност со применливата рамка за финансиско известување.
- Сметководствени политики применети на финансиските извештаи на групацијата, промени на сметководствените политики во однос на сметководствените политики применети во претходната финансиска година, како и промените кои произлегуваат од нови или ревидирани стандарди според применливата рамка за финансиско известување.
- Постапки за справување со компоненти кои имаат различен период на известување од периодот на известување на групацијата.

Прашања во врска со процесот на консолидација:

- Процесот на раководството на групацијата за обезбедување на разбирање за сметководствените политики кои се применети од страна на компонентите, и кога е применливо, осигурување дека за изработка на финансиските извештаи на компонентите се применети еднакви сметководствени политики, финансиските извештаи на групацијата, и дека разликите во сметководствените политики се идентификувани, и усогласени како што е потребно во поглед на барањата на применливата рамка за финансиско известување. Еднаквите сметководствени политики се специфични принципи, основи, конвенции, правила, и практики, прифатени од групацијата, засновани на применливата рамка за финансиско известување, кои компонентите ги применуваат за да известуваат конзистентно за ист тип на трансакции и настани. Овие политики се вообичаено опишани во прирачници за процедури за финансиско известување и пакети за известување, издадени од раководството на групацијата.
- Процесот на раководството на групацијата за обезбедување на комплетно, точно и навремено финансиско известување од страна на компонентите вклучени во консолидацијата,

[30] МСР 610, "Користење на работата на интерните ревизори" точка 9.

## ПОСЕБНИ РАЗГЛЕДУВАЊА – РЕВИЗИИ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА ГРУПАЦИЈА (ВКЛУЧУВАЈЌИ ЈА И РАБОТАТА НА РЕВИЗОРОТ НА КОМПОНЕНТА)

- Процесот за преведување на финансиските информации на компонентите кои известуваат во странска валута, во валута која се користи за финансиско известување за групацијата.
- Како е организиран ИТ за процесот на консолидација, вклучувајќи мануелни и автоматизирани фази на процесот, и мануелни и програмирани контроли во различни фази на процесот на консолидација.
- Процес на раководството на групацијата за обезбедување на информации за последователни настани.

Прашања во врска со исправки за целите на консолидација:

- Процесот за евидентирање на исправките спроведени за целите на консолидацијата, вклучувајќи изработка, одобрување, и процесирање на поврзаните книжења и искуството на вработените одговорни за консолидацијата.
- Исправки за консолидација кои се бараат со применливата рамка за финансиско известување.
- Деловната разумност за настани и трансакции кои предизвикуваат исправки при консолидација.
- Зачестеност, природа и големина на трансакциите меѓу компонентите.
- Процедури за надгледување, контролирање, усогласување и елиминирање на трансакциите со поврзани страни и нереализираните добивки и состојбите на сметките за трансакции со поврзани страни.
- Превземените чекори за да се достигне фер вредноста на набавените средства и обврски, процедури за амортизација на гудвилот (кога истото е применливо), и тестирање за обезвреднување на гудвилот, во согласност со применливата рамка за финансиско известување.
- Аранжмани со мнозинството на сопственици или малцинскиот интерес, во поглед на загубите предизвикани од компонентата (на пример, обврска на малцинското учество да ги направи таквите загуби позитивни).

# ПОСЕБНИ РАЗГЛЕДУВАЊА – РЕВИЗИИ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА ГРУПАЦИЈА (ВКЛУЧУВАЈЌИ ЈА И РАБОТАТА НА РЕВИЗОРОТ НА КОМПОНЕНТА)

## Додаток 3

(Види точка А30)

## Примери за услови или настани кои можат да укажат на ризици од материјално погрешно прикажување во финансиските извештаи на групацијата

Обезбедените примери покриваат широк опсег на услови или настани; како и да е, не се сите услови или настани релевантни за секој ангажман на ревизија на групација, и листата на примери не е задолжително комплетна.

- Сложена структура на групацијата, особено во случаи на чести набавки, продажби и реорганизации.
- Сиромашна структура на корпоративно управување, вклучувајќи процеси на одлучување, кои не се транспарентни.
- Непостоечки или неефективни контроли на ниво на групацијата, вклучувајќи несоодветни информации на раководството на групацијата за надгледување на активностите на компонентите и нивните резултати.
- Компоненти кои работат во странско законодавство, кои можат да бидат изложени на фактори како што се невообичаени владини интервенции во области како на пример трговската или фискалната политика, и ограничувања на движењето на валутите и дивидендите; и флуктуација на курсевите.
- Деловни активности на компонентите кои вклучуваат висок степен на ризик, како на пример долгорочни договори или трговија со иновативни или сложени финансиски инструменти.
- Несигурности во однос на кои финансиските информации на компонентите бараат инкорпорација во финансиските извештаи на групацијата во согласност со применливата рамка за финансиско известување, на пример, дали постојат ентитети за специјални намени или нетрговски ентитети, кои бараат инкорпорација.
- Невообичаени односи со поврзани страни и трансакции.
- Претходни појавувања на состојби на сметките за трансакции со поврзани страни, кои не биле урамнотежени или не се усогласиле при консолидацијата.
- Постоење на сложени трансакции кои се евидентирани во повеќе од една компонента.
- Примена на сметководствени политики од страна на компонентата, кои се разликуваат од сметководствените политики кои се применуваат за изработка на финансиските извештаи на групацијата.
- Компоненти со пресечен датум за изработка на финансиски извештаи, различен од пресечниот датум за изработка на финансиските извештаи на групацијата, што може да се користи за манипулација со временскиот распоред на настанување на трансакциите.

## ПОСЕБНИ РАЗГЛЕДУВАЊА – РЕВИЗИИ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА ГРУПАЦИЈА (ВКЛУЧУВАЈЌИ ЈА И РАБОТАТА НА РЕВИЗОРОТ НА КОМПОНЕНТА)

- Претходни појавувања на неовластени или некомплетни исправки за потребите консолидација.
- Агресивно даночно планирање во рамки на групацијата, или големи готовински трансакции со ентитети во области со даночни олеснувања .
- Чести промени на ревизорот ангажиран за ревизија на финансиските извештаи на компонентите.

# ПОСЕБНИ РАЗГЛЕДУВАЊА – РЕВИЗИИ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА ГРУПАЦИЈА (ВКЛУЧУВАЈЌИ ЈА И РАБОТАТА НА РЕВИЗОРОТ НА КОМПОНЕНТА)

## Додаток 4

(Види точка А35)

## Примери за конфирмации на ревизор на компонента

Следното не е со намера да претставува стандардно писмо. Конфирмациите можат да се разликуваат од еден до друг ревизор на компонента, и од еден во друг период.

Конфирмациите вообичаено се обезбедуваат пред да започне работата во однос на финансиските извештаи.

(Меморандум на ревизорот на компонентата)

(Датум)

(До партнерот за ангажманот на групацијата)

Ова писмо е во врска со вашата ревизија на финансиските извештаи на групацијата (името на фирмата-матично друштво) за годината што завршува на (датум), за целите на изразување на мислење за тоа дали финансиските извештаи на групацијата ја презентираат објективно, во сите материјални аспекти (даваат точна и објективна слика на), финансиската состојба на групацијата на (датум) и нејзината финансиска успешност и готовинските текови за годината, во согласност со (се наведува применливата рамка за финансиско известување).

Го потврдуваме приемот на вашите упатства од (датум), со кои барате од нас да ја извршиме утврдената работа во однос на финансиските информации на (име на компонентата) за годината завршена на (датум).

Потврдуваме дека:

1. Ние сме во можност да се придржуваме до добиените упатства. / Ве известуваме дека не сме во можност да се придржуваме до следните упатства (да се специфицираат насочувањата), поради следниве причини (да се наведат причините).

2. Насочувањата се јасни и разбирливи. / Ве молиме да ги дообјасните следните упатства (да се специфицираат насочувањата).

3. Ќе соработуваме со вас, и ќе ви обезбедиме пристап до релевантната ревизорска документација.

Прифаќаме дека:

1. Финансиските информации на (име на компонентата) ќе бидат вклучени во финансиските извештаи на групацијата на (име на фирмата – матично друштво).

2. Можете да сметате дека е потребно да се вклучите во работата која барате да ја извршиме на финансиските информации на (името на компонентата) за годината што завршува на (датум).

# ПОСЕБНИ РАЗГЛЕДУВАЊА – РЕВИЗИИ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА ГРУПАЦИЈА (ВКЛУЧУВАЈЌИ ЈА И РАБОТАТА НА РЕВИЗОРОТ НА КОМПОНЕНТА)

3. Можете да сметате дека, доколку сметате за соодветно, можете да ја искористите нашата работа за ревизијата на финансиските извештаи на групацијата на (името на фирмата – матично друштво).

Во врска со активностите кои ќе ги извршиме на финансиските информации на (името на компонентата), (опис на типот на организација на компонентата, на пример дали е целосно поседувана подружница, подружница, заедничко вложување, вложување евидентирано според методот на главнина, односно методот на набавна вредност) на (името на фирмата – матично друштво), ние го потврдуваме следново:

1. Имаме разбирање за (наведете ги релевантните етички барања), кои се доволни за исполнување на нашите обврски во врска со ревизијата на финансиските извештаи на групацијата, и ќе се придржуваме до нив. Поконкретно, и во однос на (името на фирмата – матично друштво) и другите компоненти во групацијата, ние сме независни во рамки на значењето на (наведете ги релевантните етички барања) и се придржуваме до применливите барања на (наведете ги барањата) објавени од (име на регулаторната агенција).

2. Имаме разбирање за Меѓународните стандарди за ревизија и (наведете ги националните стандарди применливи за ревизија на финансиските извештаи на групацијата), кое е доволно за спроведување на нашите обврски во врска со ревизијата на финансиските извештаи на групацијата и ќе ја извршиме нашата работа во врска со финансиските информации на (името на компонентата) за годината завршена на (датум) во согласност со наведените стандарди.

3. Поседуваме специјални вештини (на пример, специфични познавања на индустријата), потребни за извршување на работата во однос на финансиските информации на специфичната компонента.

4. Имаме разбирање за (наведете ја применливата рамка за финансиско известување или прирачниците за процедурите за финансиско известување на групацијата), кое е доволно за исполнување на нашите обврски во врска со ревизијата на финансиските извештаи на групацијата.

Ќе ве информираме за било какви промени во горенаведените изјави, во текот на нашата работа во однос на финансиските информации на (името на компонентата).

(Потпис на ревизорот)

(Датум)

(Адреса на ревизорот)

# ПОСЕБНИ РАЗГЛЕДУВАЊА – РЕВИЗИИ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА ГРУПАЦИЈА (ВКЛУЧУВАЈЌИ ЈА И РАБОТАТА НА РЕВИЗОРОТ НА КОМПОНЕНТА)

## Додаток 5

(Види точка А58)

## Потребни и дополнителни прашања вклучени во Писмото за упатства на тимот на ангажманот на групацијата

### *Прашањата кои според барањата на МСР треба да се комуницираат со ревизорот на компонентата се напишани со искосен текст*

Прашања кои се релевантни за планирањето на работата на ревизорот на компонентата:

- *Знаејќи го контекстот во кој тимот на ангажманот на групацијата ќе ја користи работата на ревизорот на компонентата, треба да се обезбеди барање до ревизорот на компонентата, за тој да потврди дека ќе соработува со тимот на ангажманот на групацијата.*
- Временски распоред за завршување на ревизијата.
- Датуми на планираните посети од страна на раководството на групацијата и тимот на ангажманот на групацијата, и датуми за планираните состаноци со раководството на компонентата и ревизорот на компонентата.
- Листа на клучни лица за контакт.
- *Работа која треба да се изврши од страна на ревизорот на компонентата, примената на извршената работа,* и активности за координирање на напорите во првичната фаза и за време на ревизијата, вклучувајќи го планираното учество на тимот на ангажманот на групацијата во работата на ревизорот на компонентата.
- *Етичките барања релевантни за ревизијата на групацијата, пред сè барањето за независност.*
- *Во случај на ревизија или проверка на финансиските информации на компонентата, материјалноста на компонентата (и доколку е применливо, нивото на материјалност или нивоата на материјалност на типовите на трансакции, состојбите на сметките или обелоденувањата) и прагот над кој погрешните прикажувања не можат да се сметаат за тривијални за финансиските извештаи на групацијата.*
- *Листа на поврзаните страни изработена од раководството на групацијата и сите други поврзани страни за кои е свесно раководството на групацијата и барање до ревизорот на компонентата навреме да ги комуницира со тимот на ангажманот на групацијата сите ново идентификувани поврзани страни, кои претходно не биле откриени.*
- Работата што треба да се изврши во врска со трансакциите со поврзани страни и нереализираните добивки и состојбите на сметките за трансакции со поврзани страни.
- Упатства во врска со барањата за изработка на статутарните извештаи, на пример, известување во врска со тврдењата на раководството за ефективноста на интерните контроли.

# ПОСЕБНИ РАЗГЛЕДУВАЊА – РЕВИЗИИ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА ГРУПАЦИЈА (ВКЛУЧУВАЈЌИ ЈА И РАБОТАТА НА РЕВИЗОРОТ НА КОМПОНЕНТА)

- Специфични упатства за преглед на последователните настани, во случај кога е веројатно да настане временска разлика помеѓу завршување на работата на финансиските информации на компонентата и обезбедување на заклучок за финансиските извештаи на групацијата од страна на тимот на ангажманот на групацијата.

Прашања кои се релевантни за работата на ревизорот на компонентата:

- Наодите на тимот на ангажманот на групацијата за тестирањето на контролните активности на системот за процесирање кои се вообичаени за сите или за некои компоненти, и тестови на контроли кои треба да ги изврши ревизорот на компонентата.

- *Идентификуваните значајни ризици од материјално погрешно прикажување во финансиските извештаи на групацијата, поради измама или грешка, кои се релевантни за работата на ревизорот на компонентата, и барање ревизорот на компонентата навреме да ги комуницира сите други значајни ризици од материјално погрешно прикажување во финансиските извештаи на групацијата, поради измама или грешка, идентификувани кај компонентата и одговорот на ревизорот на компонентата на овие ризици,*

- Наодите на интерната ревизија засновани на работата извршена на контролите на компонентата или контролите релевантни за компонентата.

- Барање за навремена комуникација во однос на ревизорскиот доказ обезбеден при извршувањето на работа врз финансиските информации на компонентата кои се спротивни на ревизорскиот доказ врз кој тимот на ангажманот на групацијата првично ја засновал проценката на ризиците извршена на ниво на групацијата.

- Барање за писмени изјави на раководството на компонентата за усогласеност со применливата рамка за финансиско известување или изјава дека разликите меѓу сметководствените политики применети на финансиските информации на компонентата и сметководствените политики применети на финансиските извештаи на групацијата, се обелоденети.

- Прашања кои треба да бидат документирани од страна на ревизорот на компонентата.

Останати прашања

- Барање следниве информации навремено да бидат известени до тимот на ангажманот на групацијата:
    - Значајни сметководствени прашања, прашања во врска со финансиското известување и ревизорски прашања, вклучувајќи сметководствени проценки и поврзани расудувања.
    - Прашања поврзани со концептот на континуитет.
    - Прашања поврзани со судски постапки.
    - Значајни слабости на интерните контроли кои ревизорот на компонентата ги идентификувал во текот на извршување на работата на финансиските информации на компонентата, и информациите кои укажат на постоење на измама.

- Барање тимот на ангажманот на групацијата да биде известен за сите значајни или невообичаени настани во најскоро можно време.

МСР 600

## ПОСЕБНИ РАЗГЛЕДУВАЊА – РЕВИЗИИ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ НА ГРУПАЦИЈА (ВКЛУЧУВАЈЌИ ЈА И РАБОТАТА НА РЕВИЗОРОТ НА КОМПОНЕНТА)

- *Барање, прашањата наведени во точка 41 да бидат комуницирани со тимот на ангажманот на групацијата кога ревизорот на компонентата ќе ја заврши работата.*

# МЕЃУНАРОДЕН СТАНДАРД ЗА РЕВИЗИЈА 610

# КОРИСТЕЊЕ НА РАБОТАТА НА ИНТЕРНИТЕ РЕВИЗОРИ

(Стапува во сила за ревизиите на финансиските извештаи за периоди кои почнуваат на или по 15 декември 2009 година)

**СОДРЖИНА**


| | Точка |
|---|---|
| **Вовед** | |
| Делокруг на овој МСР | 1-2 |
| Врски помеѓу функцијата на интерната ревизија и екстерниот ревизор | 3-4 |
| Датум на стапување во сила | 5 |
| **Цел** | 6 |
| **Дефиниции** | 7 |
| **Барања** | |
| Утврдување дали и во кој обем ќе се користи работата на интерните ревизори | 8-10 |
| Користење на специфична работа извршена од интерните ревизори | 11-12 |
| Документација | 13 |
| **Примена и друг објаснувачки материјал** | |
| Делокруг на овој МСР | А1 – А2 |
| Цели на функцијата на интерната ревизија | А3 |
| Утврдување дали и во кој обем ќе се користи работата на интерните ревизори | А4 – А5 |
| Користење на специфична работа извршена од интерните ревизори | А6 |


Меѓународниот стандард за ревизија (МСР) 610, "Користење на работата на интерните ревизори" треба да се чита во врска со МСР 200, "Општи цели на независниот ревизор и извршување на ревизијата согласно со Меѓународните стандарди за ревизија".

# КОРИСТЕЊЕ НА РАБОТАТА НА ИНТЕРНИТЕ РЕВИЗОРИ

## Вовед

### Делокруг на овој МСР

1. Овој Меѓународен стандард за ревизија (МСР) се однесува на одговорностите на екстерниот ревизор во однос на работата на интерните ревизори, во случаи кога екстерниот ревизор ќе утврди, во согласност со МСР 315[1], дека функцијата на интерната ревизија е релевантна за ревизијата (Види точки А1 – А2)

2. Овој МСР не се однесува на случаи кога индивидуални интерни ревизори му обезбедуваат директна помош на екстерниот ревизор во извршувањето на ревизорските постапки.

### Врски помеѓу функцијата на интерната ревизија и екстерниот ревизор

3. Целите на функцијата на интерната ревизија се дефинирани од страна на раководството и, кога е применливо, од лицата задолжени за управување. Додека целите на функцијата на интерната ревизија и надворешниот ревизор се разликуваат, некои од начините на кои функцијата на интерната ревизија и екстерниот ревизор ги постигнуваат нивните соодветни цели, може да бидат слични. (Види точка А3)

4. Без разлика на степенот на автономија и објективност на функцијата на интерната ревизија, оваа функција не е независна од ентитетот, како што се бара за екстерниот ревизор при изразување на неговото мислење во врска со финансиските извештаи. Екстерниот ревизор има одговорност за мислењето кое ќе го изрази за финансиските извештаи, и таа негова одговорност не се намалува во случаи кога екстерниот ревизор ја користи работата на интерните ревизори.

### Датум на стапување во сила

5. Овој МСР стапува во сила за ревизиите на финансиските извештаи за периодите кои почнуваат на или по 15 декември 2009 година.

## Цели

6. Целите на екстерниот ревизор, во случај кога ентитетот има функција на интерна ревизија, чија работа екстерниот ревизор одлучил да ја користи, се како што следува:

(а) Да одлучи дали и во кој обем ќе ја користи специфичната работата на интерните ревизори; и

(б) Доколку ја користи специфичната работа на интерните ревизори, да утврди дали таа работа е релевантна за ревизијата.

## Дефиниции

7. За целите на МСР, следните поими го имаат значењето наведено подолу:

(а) Функција на интерна ревизија – Активност на проценка воспоставена во рамките на ентитетот како услуга на ентитетот. Нејзините функции вклучуваат, помеѓу другите,

[1] МСР 315, "Идентификување и проценка на ризиците од материјално погрешно прикажување преку разбирање на ентитетот и неговото опкружување", точка 23

# КОРИСТЕЊЕ НА РАБОТАТА НА ИНТЕРНИТЕ РЕВИЗОРИ

испитување, евалуирање и следење на адекватноста и ефективноста на интерните контроли.

(б) Интерни ревизори – Оние поединци кои ги извршуваат активностите на функцијата на интерната ревизија. Интерните ревизори може да бидат дел од одделот за интерна ревизија или некоја друга еквивалентна функција.

## Барања

### Утврдување дали и во кој обем ќе се користи работата на интерните ревизори

8. Екстерниот ревизор треба да утврди:

(а) Дали работата на интерните ревизори е адекватна за целите на ревизијата;

(б) Доколку е така, планираните ефекти од користењето на работата на интерните ревизори врз природата, времето и обемот на ревизорските постапки на екстерниот ревизор.

9. При утврдување дали работата на интерните ревизори е веројатно да биде адекватна за целите на ревизијата, екстерниот ревизор треба да го оцени следново:

(а) Објективноста на функцијата на интерната ревизија;

(б) Техничката компетентност на интерните ревизори;

(в) Дали работата на интерните ревизори се извршува со должна професионала грижа; и

(г) Дали е веројатно дека постои ефективна комуникација помеѓу интерните ревизори и екстерниот ревизор. (Види точка А4)

10. При утврдување на планираните ефекти од користењето на работата на интерните ревизори врз природата, времето и обемот на ревизорските постапки, екстерниот ревизор треба да го разгледа следново:

(а) Природата и делокругот на извршената работа, или работата што ќе ја извршат интерните ревизори;

(б) Проценетите ризици од материјално погрешно прикажување на ниво на тврдења за одредени класи на трансакции, салда на сметки и обелоденувања; и

(в) Степенот на субјективност вклучена во евалуацијата на ревизорскиот доказ обезбеден од страна на интерните ревизори во поткрепување на релевантните тврдења. (Види точка А5)

### Користење на специфична работа извршена од интерните ревизори

11. Со цел екстерниот ревизор да ја користи работата на интерните ревизори, екстерниот ревизор треба да ја евалуира и да изврши ревизорски постапки на таа работа, за да ја одреди нејзината адекватност за целите на екстерните ревизори. (Види точка А6)

12. За да ја утврди адекватноста на специфичната работа на интерните ревизори за целите на екстерниот ревизор, екстерниот ревизор треба да процени дали:

(а) Работата е извршена од интерни ревизори кои имаат адекватна техничка обука и вештини;

(б) Работата е извршена под соодветен надзор, соодветно е проверена и документирана;

# КОРИСТЕЊЕ НА РАБОТАТА НА ИНТЕРНИТЕ РЕВИЗОРИ

(в) Обезбеден е соодветен ревизорски доказ, кој може да им овозможи на интерните ревизори да извлечат разумни заклучоци;

(г) Донесените заклучоци се релевантни во соодветните околности и сите извештаи изработени од страна на интерните ревизори се конзистентни со резултатите од извршената работа; и

(д) Сите исклучоци или невообичаени прашања обелоденети од страна на интерните ревизори се правилно разрешени.

**Документација**

13. Ако екстерниот ревизор користи специфична работа на интерните ревизори, екстерниот ревизор во ревизорската документација ќе ги вклучи утврдените заклучоци со оглед на евалуацијата на адекватноста на работата на интерните ревизори, и ревизорските постапки извршени од екстерниот ревизор во врска со таа работа, во согласност со точка 11[2].

***

## Примена и друг објаснувачки материјал

**Делокруг на овој МСР** (Види точка 1)

A1. Како што е опишано во МСР 315[3], функцијата на интерна ревизија во ентитетот може да биде релевантна за ревизијата, доколку природата на одговорностите на функцијата на интерната ревизија и активностите се поврзани со финансиското известување на ентитетот, и ревизорот очекува дека со користењето на работата на интерните ревизори ќе ја модифицира природата или временскиот распоред на ревизорските постапки, или да го намали обемот на ревизорските постапки кои ќе ги изврши.

A2. Извршувањето на постапките во согласност со овој МСР, може да предизвика екстерниот ревизор да изврши повторно проценување на ризиците од материјално погрешно прикажување. Следствено, наведеното може да влијае на одлуката на екстерниот ревизор во однос на релевантноста на функцијата на интерната ревизија за ревизијата. Слично на ова, и екстерниот ревизор може да одлучи да не ја користи работата на интерните ревизори за да влијае на природата, временскиот распоред и обемот на постапките на екстерниот ревизор. Во вакви услови, натамошната примена на овој МСР од страна на екстерниот ревизор не е потребна.

**Цели на функцијата на интерната ревизија** (Види точка 3)

A3. Целите на функцијата на интерната ревизија се разликуваат во голема мерка, во зависност од големината и структурата на ентитетот и барањата на раководството, и кога е применливо, барањата на лицата задолжени за управување. Активностите на функцијата на интерна ревизија можат да вклучуваат една или повеќе од следниве активности:

- Надгледување на интерните контроли. Функцијата на интерната ревизија може да има назначена специфична одговорност за проверка на контролите, надгледување на нивното функционирање и давање на препораки за нивно подобрување.
- Испитување на финансиски и оперативни информации. Функцијата на интерната ревизија може да има назначена специфична одговорност да ги провери

[2] МСР 230, "Ревизорска документација", точки 8 – 11, и точка 26

[3] МСР 315, точка А101

средствата кои се употребуваат за идентификација, мерење, класифицирање и известување на финансиски и оперативни информации, и да прави специфични распрашувања во однос на поединечни ставки, вклучувајќи и детално тестирање на трансакции, салда и постапки.

- Проверка на оперативните активности. Функцијата на интерната ревизија може да има назначена специфична одговорност за проверка на економичноста, ефикасноста и ефективноста на оперативните активности, вклучувајќи ги и нефинансиските активности на ентитетот.

- Проверка на усогласеноста со законите и регулативата. Функцијата на интерната ревизија може да има назначена специфична одговорност за проверка на усогласеноста со законите, регулативата и други надворешни барања, како и усогласеност со политиките на раководството и директивите и останатите интерни барања.

- Управување со ризиците. Функцијата на интерната ревизија може да и помага на организацијата со идентификување и проценување на изложеноста на значајни ризици и да придонесе во подобрување на управувањето со ризиците и контролните системи.

- Управување. Функцијата на интерната ревизија може да го оцени процесот на управување во постигнувањето на неговите етички цели и вредности, раководењето и одговорноста, комуницирањето на ризикот и контролните информации за одредени делови на организацијата и ефективноста на комуникацијата меѓу лицата задолжени за управување, екстерните и интерните ревизори, и раководството.

**Утврдување дали и во кој обем ќе се користи работата на интерните ревизори**

*Дали работата на интерните ревизори е релевантна за целите на ревизијата* (Види точка 9)

А4. Факторите кои можат да влијаат на одлуката на екстерниот ревизор во врска со тоа дали работата на интерните ревизори е релевантна за целите на ревизијата, вклучуваат:

Објективност

- Статусот на функцијата на интерната ревизија во рамки на ентитетот и влијанието кој таквиот статус го има врз способноста на интерните ревизори да бидат објективни.

- Дали функцијата на интерната ревизија ги известува лицата задолжени за управување или други вработени лица кои имаат релевантни овластувања, и дали интерните ревизори имаат директен пристап до лицата кои се задолжени за управување.

- Дали интерните ревизори се ослободени од било какви конфликтни одговорности.

- Дали лицата задолжени за управување ги надгледуваат одлуките на вработените поврзани со функцијата на интерната ревизија.

- Дали има било какви ограничувања или пречки за функцијата на интерната ревизија наметнати од страна на раководството или лицата кои се задолжени за управување.

# КОРИСТЕЊЕ НА РАБОТАТА НА ИНТЕРНИТЕ РЕВИЗОРИ

- Дали и во кој обем раководството превзема активности во врска со препораките дадени од функцијата на интерната ревизија и како се документираат превземените активности.

Техничка компетентност

- Дали интерните ревизори се членови на релеватни професионални тела.
- Дали интерните ревизори имаат релеватна техничка обука и вештини како интерни ревизори.
- Дали има воспоставено политики за вработување и обука на интерните ревизори.

Должна професионална грижа

- Дали активностите на функцијата на интерната ревизија се соодвено планирани, под соодветен надзор, дали се соодветно проверени и документирани.
- Постоење и адекватност на прирачници за ревизија или други слични документи, работни програми и документација за интерна ревизија.

Комуникација

Комуникацијата помеѓу екстерниот ревизор и интерните ревизори може да биде најефективна кога интерните ревизори се слободни да комуницираат отворено со екстерните ревизори, и:

- Состаноците се одржуваат во соодветни интервали во текот на периодот;
- Екстерниот ревизор е посоветуван за, и има пристап до релеватните извештаи на интерната ревизија и е информиран за било кои значајни прашања кои им дошле на вниманието на интерните ревизори, кога ваквите прашања можат да влијаат на работата на екстерниот ревизор; и
- Екстерниот ревизор ги информира интерните ревизори за било какви значајни прашања кои можат да влијаат на работата на екстерната ревизија.

*Планирано влијание од работата на интерните ревизори врз природата, временскиот распоред и обемот на ревизорските постапки на екстерниот ревизор* (Види точка 10)

А5. Во случај кога работата на интерните ревизори е фактор кој влијае на утврдувањето на природата, временскиот распоред и обемот на ревизорските постапки на екстерниот ревизор, може да биде корисно однапред да се договорат следниве прашања со интерните ревизори:

- Временскиот распоред на извршување на работите;
- Обем на покриеност со ревизијата;
- Материјалноста на ниво на финансиските извештаи како целина (и ако е применливо ниво на материјалност за одредени класи на трансакции, салда на сметки и обелоденувања) и материјалноста за извршување на работата.
- Предложени методи за избор на ставки;
- Документирање на извршената работа; и

# КОРИСТЕЊЕ НА РАБОТАТА НА ИНТЕРНИТЕ РЕВИЗОРИ

- Постапки на проверка и известување.

**Користење на специфична работа на интерните ревизори** (Види точка 11)

А6. Природата, временскиот распоред и обемот на ревизорските постапки извршени во однос на специфичната работа на интерните ревизори ќе зависи од проценката на екстерниот ревизор на ризиците од материјално погрешно прикажување, евалуација на функцијата на интерна ревизија и евалуација на специфичната работа на интерните ревизори. Таквите ревизорски постапки можат да вклучат:

- Испитување на ставки кои се веќе испитани од страна на интерните ревизори;
- Испитување на други слични ставки; и
- Набљудување на постапките извршени од интерните ревизори.

# МЕЃУНАРОДЕН СТАНДАРД ЗА РЕВИЗИЈА 620

# КОРИСТЕЊЕ НА РАБОТАТА НА ЕКСПЕРТ НА РЕВИЗОРОТ

(Стапува во сила за ревизии на финансиски извештаи за периоди кои почнуваат на или по 15 декември 2009 година)

## СОДРЖИНА


| | Точка |
|---|---|
| **Вовед** | |
| Делокруг на овој МСР | 1-2 |
| Одговорноста на ревизорот за ревизорското мислење | 3 |
| Датум на стапување во сила | 4 |
| **Цели** | 5 |
| **Дефиниции** | 6 |
| **Барања** | |
| Утврдување на потребата од експерт на ревизорот | 7 |
| Природа, временски распоред и делокруг на ревизорски постапки | 8 |
| Компетентност, способности и објективност на експертот на ревизорот | 9 |
| Стекнување на разбирање за полето на стручност на експертот на ревизорот | 10 |
| Договор со експертот на ревизорот | 11 |
| Оценка на адекватноста на работата на експертот на ревизорот | 12-13 |
| Посочување на експертот на ревизорот во ревизорскиот извештај | 14-15 |
| **Примена и друг објаснувачки материјал** | |
| Дефиниција за експерт на ревизорот | A1-A3 |
| Утврдување на потребата од експерт на ревизорот | A4-A9 |
| Природа, временски распоред и делокруг на ревизорски постапки | A10-A13 |
| Компетентност, способности и објективност на експертот на ревизорот | A14-A20 |
| Стекнување на разбирање за полето на стручност на експертот на ревизорот | A21-A22 |
| Договор со експертот на ревизорот | A23-A31 |
| Оценка на адекватноста на работата на експертот на ревизорот | A32-A40 |
| Посочување на експертот на ревизорот во ревизорскиот извештај | A41-A42 |
| Додаток: Разгледувања за Договор помеѓу ревизорот и екстерен експерт на ревизорот | |

КОРИСТЕЊЕ НА РАБОТАТА НА ЕКСПЕРТ НА РЕВИЗОРОТ

Меѓународниот стандард за ревизија (МСР) 620, "Користење на работата на експерт на ревизорот " треба да се чита во врска со МСР 200, "Општи цели на независниот ревизор и извршување на ревизија согласно со Меѓународните стандарди за ревизија".

## Вовед

### Делокруг на овој МСР

1. Овој Меѓународен стандард за ревизија (МСР) се однесува на одговорностите на ревизорот поврзани со работата на поединец или организација во област на стручност којашто не е сметководство или ревизија, кога таа работа се користи со цел да му помогне на ревизорот во прибавување на доволно соодветни ревизорски докази.

2. Овој МСР не се однесува на:

   а) Ситуации кога тимот на ангажманот вклучува член, или консултира поединец или организација, со стручност во специјализирана област од сметководство или ревизија, на кои се однесува МСР 200[1]; или

   б) Користење од страна на ревизорот на работата од поединец или организација која поседува стручност од област којашто не е сметководство или ревизија, чијашто работа на тоа поле е користена од страна на ентитетот да му помогне на ентитетот во подготовка на финансиските извештаи (експерт на раководството), за што се однесува МСР 500[2].

### Одговорноста на ревизорот за ревизорското мислење

3. Ревизорот има единствена одговорност за изразеното ревизорско мислење и таа одговорност не се намалува со користење на работата на експертот на ревизорот од страна на ревизорот. Сепак, ако ревизорот кој користи работа на експерт на ревизорот во врска со овој МСР, заклучи дека работата на таквиот експерт е адекватна на целите на ревизорот, ревизорот може да ги прифати експертските наоди или заклучоци од областа на експертот како соодветни ревизорски докази.

### Датум на стапување во сила

4. Овој МСР стапува во сила за ревизии на финансиски извештаи за периоди кои почнуваат на или по 15 декември 2009 година.

## Цели

5. Целите на ревизорот се:

   а) Да утврди дали да користи работа на експерт на ревизорот; и

   б) Ако користи работа на експерт на ревизорот, да утврди дали таа работа е адекватна на целите на ревизорот.

## Дефиниции

6. За целите на МСР, следните поими го имаат значењето дадено подолу:

   а) Експерт на ревизорот - Лице или организација којашто поседува специјални вештини, во одредено поле коешто не е сметководство или ревизија, а чија работа се користи од

[1] МСР 220, "Контрола на квалитет за ревизија на финансиските извештаи", точки А10, А20-А22
[2] МСР 500, "Ревизорски докази", точки А34-А48

КОРИСТЕЊЕ НА РАБОТАТА НА ЕКСПЕРТ НА РЕВИЗОРОТ

страна на ревизорот, за да му помогне на ревизорот при прибавувањето на доволно соодветни ревизорски докази. Експертот на ревизорот може да биде било интерен експерт на ревизорот (кој е партнер[3] или други вработени, вклучувајќи привремено вработени на ревизорската фирма или некоја друга фирма од мрежата на ревизорот) или екстерен експерт на ревизорот. (Точка А1-А3)

б) Експертиза – Вештини, знаење и искуство во одредено поле.

в) Експерт на раководството – Поединец или организација која поседува стручност во област која е различна од сметководство и ревизија, чија работа во таа област се користи од страна на ентитетот за му помогне на ентитетот во подготовката на финансиските извештаи.

## Барања

### Утврдување на потребата од експертот на ревизорот

7. Ако за прибавување доволно соодветни ревизорски докази е потребна експертиза во област која е различна од сметководство и ревизија, ревизорот треба да утврди дали да користи работа на експерт на ревизорот. (Точка А4-А9)

### Природа, временски распоред и делокруг на ревизорски постапки

8. Природата, временскиот распоред и делокругот на ревизорските постапки во однос на барањата во точките 9-13 од овој МСР ќе се разликуваат во зависност од околностите. При утврдување на природата, временскиот распоред и делокругот на таквите постапки, ревизорот треба да разгледа прашања кои ги вклучуваат: (Точка А10)

   а) Природата на прашањето за коешто се однесува работата на тој експерт;

   б) Ризиците од материјално погрешно прикажување во прашањето на коешто се однесува работата на тој експерт;

   в) Значајноста на работата на тој експерт во контекст на ревизијата;

   г) Ревизорското знаење за, и искуство со, претходна работа извршена од страна на тој експерт; и

   д) Дали тој експерт е предмет на политиките и постапките за контрола на квалитет на ревизорската фирма. (Точка А11-А13)

### Компетентност, способности и објективност на експертот на ревизорот

9. Ревизорот треба да оцени дали експертот на ревизорот ја има потребната компетентност, способности и објективност во однос на целите на ревизорот. Во случај на екстерен експерт на ревизорот, оценката на објективноста треба да вклучи распрашување во однос на интересите и односите кои може да создадат закана на објективноста на тој експерт. (Точка А14-А20)

### Стекнување разбирање за полето на стручност на експертот на ревизорот

10. Ревизорот треба да стекне доволно разбирање за полето на стручност на експертот на ревизорот за да му овозможи на ревизорот: (Точка А21-А22)

    а) Да ја утврди природата, делокругот и целите на работата на тој експерт во однос на целите на ревизорот; и

    б) Да ја оцени адекватноста на таквата работа за целите на ревизорот.

### Договор со експертот на ревизорот

[3] "Партнер" и "фирма"" треба да се читаат како термини кои се однесуваат на нивните еквиваленти во јавниот сектор, каде што е релевантно.

КОРИСТЕЊЕ НА РАБОТАТА НА ЕКСПЕРТ НА РЕВИЗОРОТ

11. Ревизорот треба да се договори, на писмено доколку е соодветно, за следните прашања со експертот на ревизорот: (Точка А23-А26)

    а) Природата, делокругот и целите на работата на тој експерт; (Точка А27)

    б) Соодветните улоги и одговорности на ревизорот и на тој експерт; (Точка А28-А29)

    в) Природата, временскиот распоред и делокругот на комуникацијата помеѓу ревизорот и тој експерт, вклучувајќи ја и формата на сите извештаи кои треба да се обезбедат од страна на тој експерт; и (Точка А30)

    г) Потребата експертот на ревизорот да ги набљудува барањата за доверливост. (Точка А31)

**Оценка на адекватноста на работата на експертот на ревизорот**

12. Ревизорот треба да ја оцени адекватноста на работата на експертот на ревизорот во однос на целите на ревизорот, вклучувајќи ги: (Точка А32)

    а) Релевантноста и разумноста на експертските наоди или заклучоци, и нивната конзистентност со другите ревизорски докази; (Точка А33-А34)

    б) Ако работата на тој експерт вклучува користење на значајни претпоставки и методи, релевантноста и разумноста на таквите претпоставки и методи во дадените околности; и (Точка А35-А37)

    в) Ако работата на тој експерт вклучува користење на изворни податоци кои се значајни за работата на тој експерт, релевантноста, комплетноста, и точноста на таквите изворни податоци. (Точка А38-А39)

13. Ако ревизорот утврди дека работата на експертот на ревизорот не е адекватна на целите на ревизорот, ревизорот треба: (Точка А40)

    а) Да се договори со тој експерт за природата и делокругот на дополнителната работа која треба да се изврши од страна ан тој експерт; или

    б) Да изврши дополнителни ревизорски постапки соодветни на околностите.

**Посочување на експертот на ревизорот во ревизорскиот извештај**

14. Ревизорот не треба да посочува на работата на експертот на ревизорот во ревизорскиот извештај кој содржи немодифицирано мислење освен ако со закон или регулатива не се бара да се направи истото. Ако таквото посочување се бара со закон или регулатива, ревизорот треба да укаже во ревизорскиот извештај дека посочувањето не ја намалува одговорноста на ревизорот во однос на ревизорското мислење.(Точка А41)

15. Ако ревизорот направи посочување на работата на експертот на ревизорот во ревизорскиот извештај поради тоа што таквото посочување е релевантно за разбирање на одредена модификација во ревизорското мислење, ревизорот треба да укаже во ревизорскиот извештај дека таквото посочување не ја намалува одговорноста на ревизорот во однос на тоа мислење. (Точка А42)

***

## Примена и друг објаснувачки материјал

**Дефиниција за експерт на ревизорот** (Точка 6(а))

А1. Стручноста во област којашто не е сметководство и ревизија може да вклучува стручност во врска со такви прашања како што се:

КОРИСТЕЊЕ НА РАБОТАТА НА ЕКСПЕРТ НА РЕВИЗОРОТ

- Вреднување на сложени финансиски инструменти, земјиште и згради, постројки и машини, накит, градежни работи и уметнички дела, антиквитети, нематеријални средства, стекнати средства и превземени обврски во деловни комбинации и средства кои може да се обезвреднети.
- Актуарска пресметка на обврските поврзани со договори за осигурување или планови за користи на вработените.
- Проценка на резерви на нафта и гас.
- Вреднување на еколошките обврски, и трошоците за прочистување на околината.
- Толкување на договори, закони и регулативи.
- Анализа на сложени или невообичаени прашања на даночна усогласеност.

A2. Во многу случаи, разграничувањето помеѓу стручноста во сметководство и ревизија, и стручноста на друго поле, ќе биде едноставна, дури и кога истото вклучува специјализирана област од сметководство и ревизија. На пример, поединец со експертиза во применување сметководствени методи за одложени даноци на добивка често може лесно да се разграничи од експерт по даночно право. Првиот не претставува експерт за целите на овој МСР со оглед дека истиот содржи сметководствена експертиза; другиот е експерт за целите на овој МСР со оглед дека содржи законска експертиза. Слични разграничувања може исто така да се направат во други области, на пример, помеѓу експертизата од сметководствени методи за финансиски инструменти, и експертизата за сложени моделирања за целите на вреднување на финансиските инструменти. Во некои случаи, сепак, особено оние кои вклучуваат растечки области на експертиза од сметководство и ревизија, разграничувајќи помеѓу специјализирани области од сметководство и ревизија, и експертизата во друго поле, ќе биде прашање на професионално расудување. Применливите професионални правила и стандарди во однос на барањата за образование и компетентност на сметководителите и ревизорите може да му помогнат на ревизорот во примена на таквото расудување[4].

A3. Неопходно е да се примени расудување кога се разгледува како барањата од овој МСР се засегнати од фактот дека експертот на ревизорот може да биде или поединец или организација. На пример, при оценка на компетентноста, способностите и објективноста на експертот на ревизорот, може да се случи експертот да претставува организација која ревизорот претходно ја користел, но ревизорот нема претходно искуство со експертот поединец назначен од страна на организацијата за конкретниот ангажман; или може да биде обратно, односно, ревизорот може да биде запознаен со работата на поединечен експерт но не со организацијата во која експертот се приклучил. Во било кој од случаите, и личните карактеристики на поединецот и менаџерските карактеристики на организацијата (како што е системот на контрола на квалитет кој организацијата го применува) може да бидат релевантни за ревизорската оценка.

**Утврдување на потребата од експерт на ревизорот** (Точка 7)

A4. Експерт на ревизорот може да биде потребен за да му помогне на ревизорот во една или повеќе од следните:

- Стекнување разбирање за ентитетот и неговото опкружување, вклучувајќи ја и неговата интерна контрола.
- Идентификување и проценка на ризиците од материјално погрешно прикажување.
- Утврдување и примена на сеопфатни одговори на проценетите ризици на ниво на финансиски извештаи.

[4] На пример, може да помогне Меѓународниот стандард за образование 8, "Барања за образование на лицата од ревизорската професија"

## КОРИСТЕЊЕ НА РАБОТАТА НА ЕКСПЕРТ НА РЕВИЗОРОТ

- Одлучување за и извршување на дополнителни ревизорски постапки како одговор на проценети ризици на ниво на тврдење, кои содржат тестови на контроли или суштински постапки.

- Оценување на достатноста и соодветноста на прибавените ревизорски докази при формирање на мислење за финансиските извештаи.

A5. Ризиците од материјално погрешно прикажување може да се зголемат кога е потребна експертиза на поле коешто не е сметководство за раководството да ги подготви финансиските извештаи, на пример, поради тоа што тие може да укажуваат на некоја сложеност, или поради тоа што раководството можеби не поседува знаење на полето на експертизата. Ако при подготовката на финансиските извештаи раководството не ја поседува потребната стручност, за покривање на таквите ризици може да се користи експерт на раководството. Релевантните контроли, вклучувајќи ги и контролите кои се однесуваат на работата на експертот на раководството, доколку постојат, може исто така да ги намалат ризиците од материјално погрешно прикажување.

A6. Ако подготовката на финансиските извештаи вклучува користење на експертиза којашто не е сметководство, ревизорот, кој поседува вештини од сметководство и ревизија, може да не ја поседува потребната стручност за ревизија на таквите финансиски извештаи. Од партнерот на ангажманот се бара да се осигура дека тимот на ангажманот, и сите експерти на ревизорот кои не се дел од тимот на ангажманот, заедно ја имаат соодветната компетентност и способности за извршување на ревизорскиот ангажман[5]. Понатаму, од ревизорот се бара да ја определи природата, временскиот распоред и делокругот на ресурсите потребни за извршување на ангажманот[6]. Ревизорското утврдување дали да ја користи работата од експерт на ревизорот, и ако е така до кој делокруг, му помага на ревизорот во исполнување на овие барања. Како што напредува ревизијата, или како што се менуваат околностите, ревизорот може да треба повторно да ги разгледа претходните одлуки во поглед на користење на работата на експертот на ревизорот.

A7. Ревизор кој не е експерт во релевантната област којашто не е сметководство или ревизија може сепак да биде способен да стекне доволно разбирање за таа област за да ја изврши ревизијата без експерт на ревизорот. Ова разбирање може да се стекне преку, на пример:

- Искуство во ревизија на ентитети кои бараат таква експертиза во подготовка на нивните финансиски извештаи.

- Образование или професионално усовршување во конкретната област. Ова може да вклучува формални курсеви, или разговор со поединци кои поседуваат експертиза во релевантната област со цел зголемување на сопствениот капацитет на ревизорот за справување со прашања од таа област. Таквиот разговор се разликува од консултација со експертот на ревизорот во однос на специфичен сет на околности со кој доаѓа до соочување во текот на ангажманот кога на таквиот експерт му се дадени сите релевантни факти кои ќе му овозможат на експертот да даде информиран совет во поглед на конкретното прашање[7].

- Разговор со ревизори кои извршиле слични ангажмани.

A8. Меѓутоа, во други случаи, , ревизорот може да утврди дека е потребно, или може да избере, да користи експерт на ревизорот за да му помогне во прибавување на доволно соодветни ревизорски докази. Разгледувањата при одлучувањето дали да користи експерт на ревизорот може да вклучат:

- Дали раководството користело експерт на раководството во подготовка на финансиските извештаи (види точка А9).

[5] МСР 220, точка 14.

[6] МСР 300, "Планирање на ревизијата на финансиски извештаи", точка 8(д)

[7] МСР 220, точка А21

КОРИСТЕЊЕ НА РАБОТАТА НА ЕКСПЕРТ НА РЕВИЗОРОТ

- Природата и значајноста на прашањето, вклучувајќи ја и неговата сложеност.
- Ризиците од материјално погрешно прикажување во прашањето.
- Очекуваната природа на постапки како одговор на идентификуваните ризици, вклучувајќи ги: ревизорското знаење за и искуство со работа на експерти во однос на такви прашања; и расположливоста на алтернативни извори на ревизорски докази.

A9. Кога раководството користело експерт на раководството при подготовката на финансиските извештаи, на одлуката на ревизорот дали да користи експерт на ревизорот може исто да влијаат фактори како што се:

- Природата, делокругот и целите на работата на експертот на раководството.
- Дали експертот на раководството е вработен од страна на ентитетот, или е страна ангажирана од негова страна за обезбедување на релевантни услуги.
- Делокругот до кој раководството може да има контрола или да влијае на работата на експертот на раководството.
- Компетентноста и способностите на експертот на раководството.
- Дали експертот на раководството подлежи на стандарди за техничко извршување или други професионални барања или барања на дејноста.
- Некакви контроли во рамките на ентитетот врз работата на експертот на раководството.

МСР 500[8] вклучува барања и упатства во однос на ефектот од компетентноста, способностите и објективноста на експертите на раководството врз веродостојноста на ревизорските докази.

**Природа, временски распоред и делокруг на ревизорски постапки** (Точка 8)

A10. Природата, временскиот распоред и делокругот на ревизорски постапки во однос на барањата во точка 9-13 на овој МСР ќе се разликуваат во зависност од околностите. На пример, следните фактори може да укажат на потреба од различни или поопширни постапки отколку што би било случај во други околности:

- Работата на експертот на ревизорот е поврзана со значајно прашање кое вклучува субјективно и сложено расудување.
- Ревизорот претходно ја нема користено работата на експертот на ревизорот, и нема претходно знаење за компетентноста, способностите и објективноста на тој експерт.
- Експертот на ревизорот извршува постапки кои се составен дел на ревизијата, подобро отколку да биде консултиран да даде совет за поединечно прашање.
- Експертот претставува ревизорски екстерен експерт, и поради тоа, не подлежи на политиките и постапките за контрола на квалитет на фирмата.

*Политики и постапки за контрола на квалитет на ревизорската фирма* (Точка 8(д))

A11. Ревизорски интерен експерт може да биде партнер или вработен, вклучувајќи и привремено вработени, во ревизорската фирма, и поради тоа тие подлежат на политиките и постапките за контрола на квалитет на истата фирма во согласност со МСКК 1[9] или националните барања

[8] МСР 500, точка 8

[9] МСКК 1, "Контрола на квалитет на фирми кои извршуваат ревизии и проверки на финансиски извештаи, и други ангажмани за услуги на уверување и поврзани услуги," точка 12 (ѓ).

кои содржат барања барем во истиот опфат[10]. Алтернативно, ревизорски интерен експерт може да биде партнер или вработен, вклучувајќи и привремено вработени, во друга фирма од мрежата на ревизорот, кој може да подлежат на истоветните политики и постапки за контрола на квалитет кои ги има и фирмата на ревизорот.

A12. Екстерниот експерт на ревизорот не е член на тимот на ангажманот и не подлежи на политиките и постапките за контрола на квалитет во согласност со МСКК 1[11]. Во некои законодавства, сепак, законот и регулативата може да бараат екстерниот експерт на ревизорот да се третира како член на тимот на ангажманот, и може поради тоа да подлежи на релевантните етички барања, вклучувајќи ги и оние кои се однесуваат на независност, и други професионални барања, кои се утврдени со истиот закон или регулатива.

A13. Тимовите на ангажманите имаат право да се потпрат на системот за контрола на квалитет на фирмата, освен ако одредени информации обезбедени од страна на фирмата или од други страни не укажуваат поинаку[12]. Делокругот на таквото потпирање ќе се разликува со околностите, и може да влијае на природата, временскиот распоред и делокругот на ревизорските постапки во однос на прашања како што се:

- Компетентност и способности, преку програмите за вработување и обука.
- Објективност. Ревизорските интерни експерти подлежат на релевантни етички барања, вклучувајќи ги и оние кои се однесуваат на независност.
- Ревизорската оценка на адекватноста на работата на експертот на ревизорот.

  На пример, програмите за обука на фирмата може да му обезбедат на ревизорскиот интерен експерт соодветно разбирање за меѓусебниот однос на нивната експертиза во ревизорскиот процес. Потпирањето на таквите процеси на обука и на други процеси во фирмата, како што се протоколи за утврдување на делокругот на работа на ревизорските интерни експерти, може да влијае на природата, временскиот распоред и делокругот на ревизорски постапки за оценка на адекватноста на работата на експертот на ревизорот.
- Почитување на регулативните или законски барања, низ процесите на следење.
- Договор со експертот на ревизорот.

Таквото потпирање не ја намалува одговорноста на ревизорот за исполнување на барањата од овој МСР.

**Компетентност, способности и објективност на експертот на ревизорот** (Точка 9)

A14. Компетентноста, способностите и објективноста на експертот на ревизорот се фактори кои значајно влијаат на тоа дали работата на експертот на ревизорот ќе биде соодветна за целите на ревизорот. Компетентноста се однесува на природата и нивото на стручност на експертот на ревизорот. Способноста се однесува на способноста на експертот на ревизорот да ја примени таа компетентност во околностите на ангажманот. Фактори кои влијаат на способноста може да вклучат, на пример, географска локација, и расположливост на време и ресурси. Објективноста се однесува на можните ефекти коишто пристрасноста, конфликтот на интереси, или влијанието на други може да го имаат на професионалното или деловно расудување на експертот на ревизорот.

A15. Информации во однос на компетентноста, способностите и објективноста на експертот на ревизорот може да дојдат од различни извори, како што се:

- Лично искуство со претходна работа на тој експерт.

[10] МСР 220, точка 2
[11] МСКК 1, точка 12 (ѓ)
[12] МСР 220, точка 4

КОРИСТЕЊЕ НА РАБОТАТА НА ЕКСПЕРТ НА РЕВИЗОРОТ

- Разговори со тој експерт.
- Разговори со други ревизори или други лица кои се запознаени со работата на тој експерт.
- Знаење за квалификациите, членството во професионално тело или асоцијација од дејноста, дозвола за работа, или други форми на екстерно признание на тој експерт.
- Објавени трудови или книги публикувани од страна на тој експерт.
- Политиките и постапките за контрола на квалитет на фирмата на ревизорот (види точка А11-А13).

А16. Прашањата релевантни за оценка на компетентноста, способностите и објективноста на експертот на ревизорот вклучуваат дали работата на тој експерт подлежи на стандарди за техничко извршување или други професионални барања или барања на дејноста, на пример, етички стандарди и други барања за членство од страна на професионални тела или асоцијации од дејноста, стандарди за акредитирање од тело за издавање дозволи, или барања наметнати со закон или регулатива.

А17. Други прашања кои може да бидат релевантни вклучуваат:

- Релевантноста на компетентноста на експертот на ревизорот за прашањето за коешто ќе се користи работата на експертот, вклучувајќи секакви области на специјалност од областа на експертот. На пример, одреден осигурител може да биде специјализиран за осигурување на имот и од незгоди, но има ограничена експертиза во однос на пресметки за пензии.
- Компетентноста на експертот на ревизорот во однос на релевантни сметководствени и ревизорски барања, на пример, знаење за претпоставки и методи, вклучувајќи и модели кога е применливо, кои се конзистентни со применливата рамка за финансиско известување.
- Дали неочекувани настани, промени во условите, или ревизорските докази прибавени од резултатите на ревизорските постапки укажуваат дека со напредување на ревизијата може да биде потребно повторно да се разгледа првичната оценка на компетентноста, способностите и објективноста на експертот на ревизорот.

А18. Широк опсег на околности може да ја загрозат објективноста, на пример, закана поради сопствен интерес, закана поради застапување, закана поради блискост, закана поради сопствена проверка и закана поради застрашување. Заштитни мерки може да ги отстранат или да ги намалат таквите закани, и може да се создадат од страна на екстерни структури (на пример, професијата на експертот на ревизорот, законодавството или регулативите), или од страна на опкружувањето на работата на експертот на ревизорот (на пример, политики и постапки за контрола на квалитет). Исто така може да постојат заштитни мерки кои се специфични за ревизорскиот ангажман.

А19. Оценувањето на значајноста на заканите за објективноста и на тоа дали постои потреба од заштитни мерки може да зависи од улогата на експертот на ревизорот и значајноста на работата на експертот во контекст на ревизијата. Може да има некои околности во коишто заштитните мерки не можат да ги намалат заканите на прифатливо ниво, на пример, ако предложениот експерт на ревизорот е поединец кој играл значајна улога во подготовка на информациите кои се ревидираат, што значи, ако експертот на ревизорот е експерт на раководството.

А20. Кога се оценува објективноста на ревизорски екстерен експерт, може да биде релевантно :

а)Да се праша ентитетот за некои познати интереси или односи кои ентитетот ги има со ревизорскиот екстерен експерт коишто може да влијаат на објективноста на експертот.

б) Да разговара со тој експерт за некои применливи заштитни мерки, вклучувајќи ги сите професионални барања кои се применуваат за тој експерт; и да се оцени дали заштитните мерки се адекватни да ги намалат заканите на прифатливо ниво. Интересите и односите кои се релевантни да се разговараат со експертот на ревизорот вклучуваат:

- Финансиски интереси.
- Деловни и лични односи.
- Обезбедување на други услуги од страна на експертот, вклучувајќи и од страна на организацијата во случај на екстерен експерт кој претставува организација.

Во некои случаи, исто така може да биде соодветно за ревизорот да прибави писмена изјава од ревизорскиот екстерен експерт во врска со било какви интереси или односи со ентитетот за коишто тој експерт е запознаен.

**Стекнување на разбирање за полето на стручност на експертот на ревизорот** (Точка 10)

А21. Ревизорот може да стекне разбирање за полето на стручност на експертот на ревизорот на начините опишани во точка А7, или преку разговор со тој експерт.

А22. Аспектите од полето на експертот на ревизорот релевантни за ревизорското разбирање може да вклучат:

- Дали тоа поле на експертот има области на специјалност кои се релевантни за ревизијата (види точка А17).
- Дали се применуваат некои професионални или други стандарди, и регулаторни или законски барања.
- Кои претпоставки и методи, вклучувајќи и модели кога е применливо, се користени од стана на експертот на ревизорот, и дали истите се општоприфатени во рамките на полето на експертот и се соодветни за целите на финансиското известување.
- Природата на интерните и екстерни податоци или информации кои ги користи експертот на ревизорот.

**Договор со експертот на ревизорот** (Точка 11)

А23. Природата, делокругот и целите на работата на експертот на ревизорот може значајно да се менуваат со околностите, како што може и соодветните улоги и одговорности на ревизорот и експертот на ревизорот, и природата, временскиот распоред и опсегот на комуникација помеѓу ревизорот и експертот на ревизорот. Затоа се бара овие прашања да бидат договорени помеѓу ревизорот и експертот на ревизорот без оглед дали експертот е ревизорски екстерен експерт или ревизорски интерен експерт.

А24. Прашањата посочени во точка 8 може да влијаат на нивото на детали и формалност на договорот помеѓу ревизорот и експертот на ревизорот, вклучувајќи и тоа дали е соодветно договорот да биде во писмена форма. На пример, следните фактори може да укажат на потреба од подетален договор отколку што би било случај во други околности, или договорот да биде направен на писмено:

- Експертот на ревизорот ќе има пристап до чувствителни и доверливи информации на ентитетот.
- Соодветните улоги и одговорности на ревизорот и експертот на ревизорот се различни од оние кои се вообичаено очекувани.

КОРИСТЕЊЕ НА РАБОТАТА НА ЕКСПЕРТ НА РЕВИЗОРОТ

- Се применуваат мулти законодавни, законски или регулаторни барања.
- Прашањето на коешто се однесува работата на експертот на ревизорот е многу сложено.
- Ревизорот претходно не користел работа извршена од страна на тој експерт.
- Колку што е поголем опсегот на работата на експертот на ревизорот, и нејзината значајност во контекст на ревизијата.

A25. Договорот помеѓу ревизорот и ревизорскиот екстерен експерт е често во форма на писмо за ангажман. Во Додатокот се наведени прашања кои ревизорот може да ги разгледа за вклучување во таквото писмо за ангажман, или во било која друга форма на договор со ревизорскиот екстерен експерт.

A26. Кога не постои писмен договор помеѓу ревизорот и експертот на ревизорот, докази за договореното може да се содржат во, на пример:

- Меморандумот за планирање, или поврзани работни документи како што е програмата за ревизија.
- Политиките и постапките на фирмата на ревизорот. Во случај на ревизорски интерен експерт, воспоставените политики и постапки на коишто подлежи тој експерт може да содржат посебни политики и постапки во врска со работата на тој експерт. Опсегот на документирање во ревизорските работни документи зависи од природата на таквите политики и постапки. На пример, може да не се бара никакво документирање во ревизорските работни документи доколку фирмата на ревизорот има детални протоколи кои ги покриваат околностите во кои се користи работата на таквиот експерт.

*Природа, делокруг и цели на работа* (Точка 11(а))

A27. Кога се договара природата, делокругот и целите на работата на експертот на ревизорот, често може да е релевантно да се вклучи дискусија за сите релевантни стандарди за техничко извршување или други професионални барања или барања на дејноста коишто експертот ќе ги следи.

*Соодветни улоги и одговорности* (Точка 11(б))

A28. Договорот за соодветните улоги и одговорности на ревизорот и експертот на ревизорот може да вклучи:

- Дали ревизорот или експертот на ревизорот ќе вршат детално тестирање на изворните податоци.
- Согласност за ревизорот да разговара со ентитетот или со други за наодите од експертот на ревизорот, и да вклучи детали од тие наоди или заклучоци на експертот на ревизорот во основата за модифицирано мислење во ревизорскиот извештај, доколку е потребно (Види точка A42).
- Секој договор за информирање на експертот на ревизорот за заклучоците на ревизорот во однос на работата на експертот.

Работни документи

A29. Договорот за соодветните улоги и одговорности на ревизорот и експертот на ревизорот може исто така да вклучи договор за пристап до, и чување на, работните документи од секој од нив. Кога експертот на ревизорот е член на тимот на ангажманот, работните документи на тој

експерт формираат дел од ревизорската документација. Под услов на некој спротивен договор, работните документи на ревизорскиот екстерен експерт се негова сопственост и не формираат дел од ревизорската документација.

*Комуникација* (Точка 11(в))

А30. Ефективната двонасочна комуникација го олеснува интегрирањето на природата, временскиот распоред и делокругот на постапките на експертот на ревизорот со другата работа на ревизијата, и соодветното модифицирање на целите на експертот на ревизорот во текот на ревизијата. На пример, кога работата на експертот на ревизорот се однесува на заклучоците на ревизорот во однос на значаен ризик, може да биде соодветно, воедно и формален писмен извештај за заклучокот од работата на тој експерт, и усни извештаи за напредокот на работата. Идентификувањето на специфични партнери или вработени кои ќе бидат во контакт со експертот на ревизорот, и постапки за комуникација помеѓу тој експерт и ентитетот, помага за навремена и ефективна комуникација, особено на поголеми ангажмани.

*Доверливост* (Точка 11(г))

А31. Одредбите за доверливост од релевантни етички барања кои се применуваат на ревизорот треба исто така да се применуваат и на експертот на ревизорот. Дополнителни барања може да бидат наметнати со закон или регулатива. Ентитетот може исто така да побара специфични одредби за доверливост да бидат договорени со ревизорските екстерни експерти.

**Оценка на адекватноста на работата на експертот на ревизорот** (Точка 12)

А32. Оценката на ревизорот во однос на компетентноста, способностите и објективноста на експертот на ревизорот, познавањето на ревизорот на полето на експертиза на експертот на ревизорот, и природата на работата извршена од страна на експертот на ревизорот влијаат на природата, временскиот распоред и опсегот на ревизорски постапки за оценување на адекватноста на работата на тој експерт во однос на целите на ревизорот.

*Надоите и заклучоците на експертот на ревизорот* (Точка 12(а))

А33. Специфичните постапки за оценка на адекватноста на работата на експертот на ревизорот во однос на целите на ревизорот може да вклучат:

- Распрашување на експертот на ревизорот.
- Прегледување на работните документи и извештаите на експертот на ревизорот.
- Постапки за поткрепување на работата како што се:
  - Набљудување на работата на експертот на ревизорот;
  - Испитување на објавени податоци, како што се статистички извештаи од угледни, званични извори;
  - Потврдување значајни прашања со трети страни;
  - Вршење детални аналитички постапки; и
  - Повторно пресметување.
- Разговор со друг експерт со релевантна експертиза кога, на пример, наодите или заклучоците на експертот на ревизорот не се конзистентни со другите ревизорски докази.

КОРИСТЕЊЕ НА РАБОТАТА НА ЕКСПЕРТ НА РЕВИЗОРОТ

- Разговарање за извештајот на експертот на ревизорот со раководството.

А34. Релевантните фактори при оценка на релевантноста и разумноста на наодите или заклучоците на експертот на ревизорот, дали во извештај или во друга форма, може да вклучат дали истите се:

- Презентирани на начин кој е конзистентен со сите стандарди на професијата или дејноста на експертот на ревизорот;
- Јасно изразени, вклучувајќи и поврзаност со целите договорени со ревизорот, со делокругот на извршената работа и применетите стандарди;
- Се засноваат на соодветен период и земаат во предвид последователни настани, кога е релевантно;
- Подлежат на некакво оградување или ограничување за употреба, и ако е така, дали истото има импликации за ревизорот; и
- Се засноваат на соодветно разгледување на грешки или отстапувања на кои наишол експертот на ревизорот.

*Претпоставки, методи и изворни податоци*

Претпоставки и методи (Точка 12(б))

А35. Кога работата на експертот на ревизорот е да ги оцени основните претпоставки и методи, вклучувајќи и модели кога е применливо, користени од страна на раководството при изработка на сметководствена проценка, веројатно е дека постапките на ревизорот главно ќе бидат насочени на оценка дали експертот на ревизорот адекватно ги прегледал таквите претпоставки и методи. Кога работата на експертот на ревизорот е да развие поединечна проценка на ревизорот или ревизорски распон на проценки за споредба со поединечната проценка на раководството, постапките на ревизорот може во главно да се насочени на оценка на претпоставките и методите, вклучувајќи и моделите кога е соодветно, користени од страна на експертот на ревизорот.

А36. МСР 540[13] расправа за претпоставките и методите користени од страна на раководството во правење на сметководствени проценки, вклучувајќи го и користењето во некои случаи на високо специјализирани модели развиени за потребите на ентитетот. Иако таквата расправа е напишана во контекст на ревизорот да прибави доволно соодветни ревизорски докази во однос на претпоставките и методите на раководството, истата може исто така да му помогне на ревизорот при оценка на претпоставките и методите на експертот на ревизорот.

А37. Кога работата на експерт на ревизорот вклучува користење на значајни претпоставки и методи, факторите релевантни за оценката на ревизорот на таквите претпоставки и методи вклучува дали истите се:

- Општоприфатени во областа на експертот на ревизорот;
- Конзистентни со барањата на применливата рамка за финансиско известување;
- Зависни од користењето специјализирани модели; и
- Конзистентни со оние на раководството, и доколку не, причината за, и ефектите од, разликите.

Изворни податоци користени од страна на експертот на ревизорот (Точка 12(в))

[13] МСР 540, "Ревизија на сметководствени проценки, вклучувајќи и сметководствени проценки за објективна вредност и поврзани обелоденувања", точки 8,13 и 15.

КОРИСТЕЊЕ НА РАБОТАТА НА ЕКСПЕРТ НА РЕВИЗОРОТ

А38. Кога работата на експерт на ревизорот вклучува користење на изворни податоци кои се значајни за работата на експертот на ревизорот, постапки како следните може да се користат за тестирање на таквите податоци:

- Потврдување на потеклото на податоците, вклучувајќи стекнување разбирање за, и кога е применливо, тестирање на интерните контроли над податоците и, кога е релевантно, на пренесувањето на истите до експертот.
- Проверка на податоците за целосност и интерна конзистентност.

А39. Во многу случаи, ревизорот може да тестира изворни податоци. Сепак, во други случаи, кога природата на изворните податоци користени од страна на експертот на ревизорот е високо техничка во однос на областа на експертот, тој експерт може да ги тестира изворните податоци. Ако експертот на ревизорот ги тестирал изворните податоци, распрашувањето на таквиот експерт од страна на ревизорот, или надгледување или проверка на тестовите на таквиот експерт може да претставуваат соодветен начин за ревизорот да ја оцени релевантноста, комплетноста и точноста на тие податоци.

*Неадекватна работа* (Точка 13)

А40. Ако ревизорот заклучи дека работата на експертот на ревизорот не е соодветна за целите на ревизорот и ревизорот не може да го разреши прашањето преку дополнителните ревизорски постапки кои се бараат во тока 13, кои може да подразбираат извршување дополнителна работа заедно и од страна на експертот и на ревизорот, или вклучуваат вработување или ангажирање на друг експерт, може да биде неопходно во ревизорскиот извештај да се изрази модифицирано мислење во согласност со МСР 705 бидејќи ревизорот не прибавил доволно соодветни ревизорски докази[14].

**Посочување на експертот на ревизорот во ревизорскиот извештај** (Точка 14-15)

А41. Во некои случаи, со закон или регулатива може да се бара посочување на работата на експертот на ревизорот, на пример, за целите на транспарентност во јавниот сектор.

А42. Може да биде соодветно во некои околности да се посочи на експертот на ревизорот во ревизорски извештај кој содржи модифицирано мислење, за да се објасни природата на модификацијата. Во такви околности, на ревизорот може да му треба дозвола од страна на експертот на ревизорот пред да го направи таквото посочување.

[14] МСР 705, "Модификации на мислењето во извештајот на независниот ревизор", точка 6(б).

КОРИСТЕЊЕ НА РАБОТАТА НА ЕКСПЕРТ НА РЕВИЗОРОТ

**Додаток**

(Точка А25)

## Разгледувања за договор помеѓу ревизорот и експертот на ревизорот

Овој Додаток ги набројува прашањата кои ревизорот може да ги разгледа за вклучување во било кој договор со ревизорски екстерен експерт. Следната листа е илустративна и не е исцрпна; истата единствено има за цел да биде водич кој може да се користи во врска со разгледувањата наведени во овој МСР. Дали да се вклучат одредени прашања во договорот зависи од околностите на ангажманот. Оваа листа може исто така да биде од корист при разгледување прашања кои треба да се вклучат во договор со ревизорски интерен експерт.

**Природа, делокруг и цели на работа на ревизорскиот екстерен експерт**

- Природата и делокругот на постапките кои треба да се извршат од страна на ревизорскиот екстерен експерт.
- Целите на работа на ревизорскиот екстерен експерт во контекст на разгледување на материјалноста и ризикот поврзани со прашањето на кое се однесува работата на екстерниот експерт, и кога е релевантно, применливата рамка за финансиско известување.
- Сите релевантни стандарди за техничко извршување или други професионални барања или барања на дејноста коишто ревизорскиот екстерен експерт ќе ги следи.
- Претпоставките и методите, вклучувајќи ги и моделите кога е применливо, коишто ревизорскиот екстерен експерт ќе ги користи, и нивниот авторитет.
- Датумот на стапување во сила на, или кога е применливо периодот на тестирање на, прашањето кое е предмет на работа на ревизорскиот екстерен експерт, и барањата во однос на последователни настани.

**Соодветните улоги и одговорности на ревизорот и ревизорскиот екстерен експерт**

- Релевантни ревизорски и сметководствени стандарди, и релевантна регулаторни или законски барања.
- Согласност на ревизорскиот екстерен експерт во однос на планираното користење на таквиот експертски извештај од страна на ревизорот, вклучувајќи и секакво посочување на истиот, или обелоденување на истиот, пред други, на пример посочување на истиот во основата за модифицирано мислење во ревизорскиот извештај, доколку е потребно, или обелоденување на истиот пред раководството или одборот за ревизија.
- Природата и делокругот на проверка на работата на ревизорскиот екстерен експерт од страна на ревизорот.
- Дали ревизорот или ревизорскиот екстерен експерт ќе тестираат изворни податоци.

КОРИСТЕЊЕ НА РАБОТАТА НА ЕКСПЕРТ НА РЕВИЗОРОТ

- Пристапот на ревизорскиот екстерен експерт до евиденцијата, досиејата, персоналот на ентитетот и до експертите ангажирани од страна на ентитетот.
- Постапки за комуникација помеѓу ревизорскиот екстерен ревизор и ентитетот.
- Пристапот на ревизорот и на ревизорскиот екстерен експерт до работните документи на секој од нив.
- Сопственост и контрола над работните документи во текот и после ангажманот, вклучувајќи и секакви барања за чување на досиеја.
- Одговорноста на ревизорскиот екстерен ревизор за извршување на работата со должна вештина и внимание.
- Компетентноста и способноста на ревизорскиот екстерен експерт за извршување на работата.
- Очекувањето дека ревизорскиот екстерен експерт ќе го користи целото знаење што тој експерт го поседува кое е релевантно за ревизијата или, доколку не, ќе го извести ревизорот.
- Секакво ограничување на поврзувањето на ревизорскиот екстерен експерт со ревизорскиот извештај.
- Секаков договор за информирање на ревизорскиот екстерен експерт за заклучоците на ревизорот во однос на работата на тој експерт.

**Комуникација и известување**

- Методи и зачестеност на комуникација, вклучувајќи:
  - Како ќе се известува за наодите или заклучоците на ревизорскиот екстерен експерт (на пример, писмен извештај, устен извештај, тековно информирање до тимот на ангажманот)
  - Идентификување на посебни лица во рамките на тимот на ангажманот кои ќе бидат во контакт со ревизорскиот екстерен експерт.
- Кога ревизорскиот екстерен експерт ќе ја комплетира работата и ќе извести за наодите и заклучоците до ревизорот.
- Одговорноста на ревизорскиот екстерен експерт веднаш да извести за секакво можно доцнење на комплетирањето на работата, и за секакво можно оградување или ограничување на наодите или заклучоците на тој експерт.
- Одговорноста на ревизорскиот екстерен експерт веднаш да извести за случаи во кои ентитетот го ограничува пристапот на тој експерт до евиденција, досиеја, вработени или до експерти ангажирани од страна на ентитетот.
- Одговорноста на ревизорскиот екстерен експерт да го извести ревизорот за сите информации за коишто експертот смета дека може да бидат релевантни за ревизијата, вклучувајќи секаква промена во околностите кои претходно биле комуницирани.
- Одговорноста на ревизорскиот екстерен експерт да извести за околности кои може да создадат закани за објективноста на тој експерт, и за сите релевантни заштитни мерки кои може да ги отстранат или намалат таквите закани на прифатливо ниво.

**Доверливост**

- Потребата експертот на ревизорот да ги набљудува барањата за доверливост, вклучувајќи:

КОРИСТЕЊЕ НА РАБОТАТА НА ЕКСПЕРТ НА РЕВИЗОРОТ

- Одредбите за доверливост од релевантните етички барања кои се применуваат на ревизорот.
- Дополнителни барања кои може да бидат наметнати со закон или регулатива, доколку постојат.
- Специфични одредби за доверливост кои се бараат од страна на ентитетот, доколку постојат.

# МЕЃУНАРОДЕН СТАНДАРД ЗА РЕВИЗИЈА 700
# ФОРМИРАЊЕ НА МИСЛЕЊЕ И ИЗВЕСТУВАЊЕ ЗА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ

(Стапува во сила за ревизиите на финансиските извештаи за периодите кои почнуваат на или по 15 декември 2009 година)

## СОДРЖИНА


| | Точка |
|---|---|
| **Вовед** | |
| Делокруг на овој МСР | 1-4 |
| Датум на стапување во сила | 5 |
| **Цели** | 6 |
| **Дефиниции** | 7-9 |
| **Барања** | |
| Формирање на мислење за финансиските извештаи | 10-15 |
| Форма на мислење | 16-19 |
| Ревизорски извештај | 20-45 |
| Дополнителни информации презентирани со финансиски извештаи | 46-47 |
| **Примена и друг објаснувачки материјал** | |
| Квалитативни аспекти на сметководствената пракса на ентитетот | A1-A3 |
| Обелоденување на ефектот на материјални трансакции и настани на информациите содржани во финансиските извештаи | A4 |
| Опис на применливата рамка за финансиско известување | A5-A10 |
| Форма на мислење | A11-A12 |
| Ревизорски извештај | A13-A44 |
| Дополнителни информации презентирани со финансиски извештаи | A45-A51 |
| Прилог: Илустрации на ревизорски извештај за финансиските извештаи | |


Меѓународен стандард за ревизија (МСР) 700, "Формирање на мислење и известување за финансиски извештаи," треба да се чита во контекст на МСР 200, "Општи цели на независниот ревизор и извршување на ревизијата согласно Меѓународните стандарди за ревизија."

## Вовед

### Делокруг на овој МСР

1. Овој Меѓународен стандард за ревизија (МСР) се занимава со одговорноста на ревизорот да формира ревизорско мислење за финансиските извештаи. Тој исто така се занимава со формата и содржината на ревизорскиот извештај издаден како резултат на ревизија на финансиските извештаи.
2. МСР 705[1] и МСР 706[2] покриваат какво влијание на формата и содржината на ревизорскиот извештај, има кога ревизорот ќе изрази модификувано мислење или вклучува пасус за обрнување на внимание или пасус за останати прашања во ревизорскиот извештај.
3. Овој МСР е напишан во контекст на потполн сет на финансиски извештаи за општа намена. МСР 800[3] се занимава со посебни разгледувања кога финансиските извештаи се подготвени во согласност со рамка со посебна намена. МСР 805[4] се занимава со посебни разгледувања релевантни за ревизија на поединечен финансиски извештај или посебен елемент, сметка или ставка во финансискиот извештај.
4. Овој МСР ја промовира конзистентноста во ревизорскиот извештај. Конзистентноста во ревизорскиот извештај, кога ревизијата е спроведена во согласност со МСР, го промовира кредибилитетот на глобалниот пазар, на тој начин што ги прави полесно препознатливи оние ревизии коишто биле спроведени во согласност со глобално признаените стандарди. Таа исто така помага да се промовира разбирањето на читателот и да се идентификуваат невообичаените околности кога истите ќе се јават.

### Датум на стапување на сила

5. Овој МСР стапува на сила за ревизиите на финансиските извештаи за периодите кои започнуваат со датум на или по 15 декември 2009 година.

## Цели

6. Целите на ревизијата се:
   (1) Да формира мислење за финансиските извештаи врз основа на оценка на донесените заклучоци од прибавените ревизорски докази.
   (2) Да го искаже јасно мислењето преку пишан извештај кој исто така ја опишува основата за тоа мислење.

## Дефиниции

7. За целите на овој МСР, следните термини го имаат значењето дадено подолу:
   (1) Финансиски извештаи со општа намена – Финансиски извештаи подготвени во согласност со рамката за општа намена.
   (2) Рамка за општа намена - Рамка за финансиско известување која е дизајнирана за да ги задоволи општите потреби за финансиски информации на широк круг на корисници. Рамката за финансиско известување може да биде рамка за објективна презентација или "рамка за усогласеност"

   Терминот "рамка за објективно презентирање" се користи за да посочи на рамката за финансиско известување која бара усогласеност со барањата на рамката и:
   (i) Потврдува експлицитно или имплицитно дека, за постигнување на објективна презентација на финансиските извештаи, може да биде потребно раководството да обезбеди дополнителни обелоденувања кои не се специфично барани од рамката.
   (ii) Потврдува експлицитно дека може да биде потребно раководството да отстапува од барањата на рамката, со цел да се постигне објективна

1 МСР 705, "Модификации на мислењето во извештајот на независниот ревизор."

2 МСР 706, "Пасуси за нагласување на прашање и пасуси за други прашања во извештајот на независниот ревизор."

3 МСР 800, "Посебни разгледувања – ревизии на финансиски извештаи подготвени во согласност со рамки за посебна намена."

4 МСР 805, "Посебни разгледувања – ревизии на поединечни финансиски извештаи и специфични елементи, сметки или ставки од финансиски извештај."

презентација на финансиските извештаи. Ваквите отстапувања се очекува да бидат потребни само во екстремно ретки околности.

Терминот "рамка за усогласеност" насочува на рамка за финансиско известување која бара усогласеност со барањата на рамката, но не ги содржи потврдувањата наведени погоре во (i) и (ii).[5]

(3) Немодифицирано мислење – Мислењето изразено од страна на ревизорот кога ревизорот заклучува дека финансиските извештаи се подготвени, во сите материјални аспекти, во согласност со применливата рамка за финансиско известување.[6]

8. Посочување кон "финансиските извештаи" во овој МСР значи "потполн сет на финансиски извештаи со општа намена, вклучително поврзаните белешки." Поврзаните белешки вообичаено се состојат од преглед на значајни сметководствени политики и други објаснувачки информации. Барањата на применливата рамка за финансиско известување ја утврдува формата и содржината на финансиските извештаи, и од што се состои потполн сет на финансиски извештаи.
9. Посочувањето "Меѓународни стандарди за финансиско известување" во овој МСР се однесува на Меѓународните стандарди за финансиско известување издадени од Одборот за меѓународни стандарди за известување, и посочување на "Меѓународните стандарди за сметководство на јавниот сектор" се однесува на Меѓународните стандарди за сметководство на јавниот сектор издадени од Одборот за меѓународните стандарди за сметководство на јавниот сектор.

## Барања

### Формирање на мислење за финансиските извештаи

10. Ревизорот ќе формира мислење за тоа дали финансиските извештаи се подготвени, во сите материјални аспекти, во согласност со применливата рамка за финансиско известување.[7] [8]
11. Со цел да формира мислење за финансиските извештаи, ревизорот оценува дали има стекнато разумно уверување за тоа дали финансиските извештаи земени како целина се ослободени од материјално погрешно прикажување, било поради измама или грешка. Заклучокот ќе земе предвид:
    (1) Ревизорски заклучок, согласно МСР 330, за тоа дали е прибавен достатен соодветен ревизорски доказ.[9]
    (2) Ревизорскиот заклучок, согласно МСР 450, за тоа дали некоригираните погрешни прикажувања се материјални, поединечно или збирно.[10]
    (3) Оценките согласно барањата во точките 12-15.
12. Ревизорот ќе оцени дали финансиските извештаи се подготвени, во сите материјални аспекти, во согласност со барањата на применливата рамка за финансиско известување. Оваа оценка вклучува разгледувања за квалитативните аспекти на сметководствените практики на ентитетот, вклучително индикатори за можна пристрасност во расудувањето на раководството. (Точка А1-А3)
13. Посебно, ревизорот ќе оцени, дали во однос на барањата на применливата рамка за финансиско известување:
    (1) Финансиските извештаи соодветно ги обелоденуваат избраните и применетите значителни сметководствени политики.
    (2) Избраните и применетите сметководствени политики се конзистентни со рамката за финансиско известување и се соодветни во околностите.
    (3) Сметководствените проценки направени од страна на раководството се разумни.

---

5 МСР 200, "Општи цели на независниот ревизор и извршување на ревизијата согласно со Меѓународните стандарди за ревизија," точка 13(а).

6 Точки 35-36 се однесуваат на фразите кои се користат за да искажат мислење случајот на рамка за објективно презентирање и на рамка за усогласеност, соодветно.

7 МСР 200, точка 11.

8 Точки 35-36 се однесуваат на фразите кои се користат за да искажат мислење случајот на рамка за објективно презентирање и на рамка за согласност, соодветно..

9 МСР 330, "Одговори на ревизорот на проценетите ризици," точка 26.

10 МСР 450, "Оценка на погрешните презентирања идентификувани во текот на ревизијата," точка 11.

(4) Информациите презентирани во финансиските извештаи, вклучувајќи ги и сметководствените политики, се релевантни, веродостојни, споредливи и разбирливи.
(5) Финансиските извештаи даваат адекватни обелоденувања за да им овозможат на наменетите корисници да го разберат ефектот на материјалните трансакции и настани врз информациите кои што се прикажани во финансиските извештаи. (Точка А4)
(6) Терминологијата која се користи во финансиските извештаи, вклучително и насловот на секој финансиски извештај, е соодветна.

14. Кога финансиските извештаи се подготвени согласно рамката за објективно презентирање, оценката која се бара согласно точките 12-13 исто така вклучува дали финансиските извештаи постигнуваат објективно презентирање. Оценката на ревизорот за тоа дали финансиските извештаи постигнуваат објективна презентација вклучуваат разгледувања за:
(1) Севкупно презентирање, структура и содржина на финансиските извештаи.
(2) Дали финансиските извештаи, вклучувајќи ги и поврзаните белешки, ги претставуваат основните трансакции и настани на начин кој што дава објективна презентација.
15. Ревизорот ќе оцени дали финансиските извештаи соодветно се однесуваат кон или ја опишуваат применливата рамка за финансиско известување. (Точка А5- А10)

**Форма на мислење**

16. Ревизорот ќе изрази мислење без резерва кога ревизорот заклучува дека финансиските извештаи се подготвени, во сите материјални аспекти, во согласност со применливата рамка за финансиско известување.
17. Доколку ревизорот:
(1) Заклучи, врз основа на прибавените ревизорски докази, дека финансиските извештаи земени како целина не се ослободени од материјално погрешно прикажување.
(2) Не е во можност да прибави достатно соодветни ревизорски докази да заклучи дека извештаите земени како целина се ослободени од материјално погрешно прикажување.

Ревизорот ќе го модифицира мислењето во ревизорскиот извештај согласно МСР 705.

18. Доколку финансиските извештаи подготвени во согласност со рамката за презентирање, не даваат објективна слика, ревизорот ќе го дискутира прашањето со раководството и во зависност од барањата на применливата рамка за финансиско известување како и од тоа како прашањето е разрешено, ќе утврди дали е неопходно да го модификува мислењето во ревизорскиот извештај во согласност со МСР 705. (Точка А11)
19. Кога финансиските извештаи се подготвени во согласност со рамка за усогласеност, од ревизорот не се бара да оцени дали финансиските извештаи постигнуваат објективно презентирање. Меѓутоа, кога во исклучително ретки околности ревизорот заклучува дека ревизорските извештаи може да доведат до погрешен заклучок, ревизорот ќе го дискутира прашањето со раководството, и во зависност од тоа како прашањето е разрешено, ќе утврди дали, и како да го соопшти истото во ревизорскиот извештај. (Точка А12)

**Ревизорски извештај**

20. Ревизорскиот извештај треба да биде во пишана форма. (Точка А13-А14)

*Ревизорски извештај за ревизии спроведени согласно Меѓународните стандарди за ревизија*

Наслов

21. Ревизорскиот извештај треба да има наслов кој јасно укажува дека тоа е извештајот на независниот ревизор. (Точка А15)

Примател

22. Ревизорскиот извештај треба да биде упатен онака како што бараат околностите на ангажманот. (Точка А16)

Воведен пасус

23. Воведниот пасус во ревизорскиот извештај треба: (Точка А17- А19)
    (1) Да го идентификува ентитетот чиишто финансиски извештаи биле предмет на ревизија.
    (2) Да наведе дека финансиските извештаи биле ревидирани.
    (3) Да го идентификува насловот на секој од извештаите коишто ги сочинуваат финансиски извештаи.
    (4) Да посочи на прегледот на значајни сметководствени политики и други објаснувачки белешки.
    (5) Да го определи датумот или периодот покриен со секој финансиски извештај кој е составен дел на финансиските извештаи.

Одговорност на раководството за финансиските извештаи

24. Овој дел од ревизорскиот извештај ги опишува одговорностите на оние кои се одговорни за подготвување на финансиските извештаи. Ревизорскиот извештај не мора да реферира точно на терминот "раководство" туку може да користи термин кој е соодветен на правната рамка на одредено законодавство. Во некои законодавства, соодветно посочување може да биде на оние кои се задолжени со управувањето.
25. Ревизорскиот извештај ќе содржи одделен дел со наслов "Одговорност на раководството [или друг соодветен термин] за финансиските извештаи."
26. Ревизорскиот извештај ќе ја опише одговорноста на раководството за подготовка на финансиските извештаи. Описот ќе вклучи објаснување дека раководството е одговорно за подготвувањето на финансиските извештаи во согласност со применливата рамка за финансиско известување, како и за интерна контрола релевантна за подготвувањето на финансиските извештаи кои што се ослободени од материјално погрешно прикажување, без разлика дали е резултат на измама или грешка. (Точка А20-А23)
27. Онаму каде финансиските извештаи се подготвени во согласност со рамката за објективно презентирање, објаснувањето за одговорноста на раководството за финансиските извештаи ќе се однесуваат на "подготовка и објективно презентирање на овие финансиски извештаи" или "подготовка на финансиските извештаи кои даваат вистинска и објективна слика," како што е соодветно во околностите.

Одговорност на ревизорот

28. Ревизорскиот извештај ќе вклучува одделен дел со наслов "Одговорност на ревизорот."
29. Ревизорскиот извештај наведува дека одговорност на ревизорот е да изрази мислење за финансиските извештаи врз основа на ревизијата. (Точка. А24)
30. Извештајот на ревизорот треба да наведе дека ревизијата била спроведена во согласност со Меѓународните стандарди за ревизија. Исто така, извештајот на ревизорот треба да објасни и дека тие стандарди бараат ревизорот да ги почитува етичките барања и дека ревизорот ја планира и извршува ревизијата за да стекне разумно уверување за тоа дали финансиските извештаи се ослободени од материјални погрешни прикажувања. (Точка А25-А26)
31. Ревизорскиот извештај треба да ја опише ревизијата наведувајќи дека:
    (1) Ревизијата вклучува извршување на ревизорски постапки за прибавување на ревизорски докази за износите и обелоденувањата во финансиските извештаи.
    (2) Избраните постапки зависат од расудувањето на ревизорот, вклучувајќи ја и проценката на ризиците од материјално погрешно прикажување на финансиските извештаи, без разлика дали е резултат на измама или грешка. Кога ги прави тие проценки, ревизорот ја разгледува интерната контрола која што е релевантна за подготвувањето и објективното презентирање на финансиските извештаи на ентитетот за да дизајнира ревизорски постапки кои што ќе бидат соодветни во околностите, но не за целта на изразување на мислење за ефективноста на интерната контрола на ентитетот. Во околностите каде што ревизорот исто така има одговорност да изрази мислење и за ефективноста на интерната контрола заедно со ревизијата на финансиските извештаи, ревизорот треба да ја испушти фразата дека разгледувањето на интерната контрола од страна на ревизорот нема за цел изразување на мислење за ефективноста на интерната контрола.
    (3) Ревизијата исто така вклучува и оценка на соодветноста на користените сметководствени политики, на разумноста на сметководствените проценки

направени од страна на раководството, како и на севкупното презентирање на финансиските извештаи.

32. Онаму каде финансиските извештаи се подготвени во согласност со рамката за објективно презентирање, описот на ревизијата во ревизорскиот извештај ќе се однесува на "подготвување и објективно презентирање на финансиските извештаи од страна на ентитетот" или "подготовката на финансиските извештаи од страна на ентитетот, кои даваат вистинска и објективна слика," во зависност што е соодветно во околностите.
33. Ревизорскиот извештај ќе искаже дали ревизорот верува дека ревизорскиот доказ кој ревизорот го прибавил е доволен и соодветен за да даде основа за мислењето на ревизорот.

Мислење на ревизорот

34. Ревизорскиот извештај ќе содржи одделен дел насловен како "Мислење."
35. Кога изразува мислење без резерва на финансиските извештаи подготвени во согласност со рамката за објективно презентирање, освен ако не е побарано од законот или прописите, ревизорот ќе користи една од следните фрази, кои се смета дека се еквивалентни:
    (1) Финансиските извештаи се подготвени објективно, во сите материјални аспекти, ... во согласност со [применливата рамка за финансиско известување].
    (2) Финансиските извештаи даваат вистинска и објективна слика на ... во согласност со [применливата рамка за финансиско известување]. (Точка А27-А33).
36. Кога изразува мислење без резерва за финансиските извештаи подготвени во согласност со рамка за усогласеност, мислењето на ревизорот треба да биде дека финансиските извештаи се подготвени, во сите материјални аспекти, во согласност со [применливата рамка за финансиско известување]. (Точка А27, А29-А33)
37. Кога како рамка за финансиско известување не се користат Меѓународните стандарди за финансиско известување издадени од Одборот за меѓународни стандарди за финансиско известување или Меѓународните стандарди за сметководство на јавниот сектор, издадени од Одборот за меѓународни стандарди за сметководство на јавниот сектор посочувањето на рамката за финансиско известување во формулацијата на зборовите за мислењето треба да го идентификува законодавството кое е потекло на рамката за финансиско известување.

Други одговорности за известување

38. Кога ревизорот покрива други одговорности за известување во рамките на ревизорскиот извештај за финансиските извештаи, кои се дополнување на одговорностите на ревизорот согласно МСР, тогаш овие други одговорности за известување треба да бидат покриени во одделен дел во ревизорскиот извештај со поднаслов "Извештај за други правни и регулаторни барања," или на друг начин како што е соодветно на содржината на одделниот дел. (Точка А34-А35)
39. Доколку ревизорскиот извештај содржи одделен дел за други одговорности за известување, насловите, изјавите и објаснувањата посочени во точките 23-37 ќе бидат во поднаслов "Извештај на финансиските извештаи." "Извештај за други правни и регулаторни барања" ќе следи по "Извештај за финансиските извештаи." (Точка А36)

Потпис на ревизорот

40. Ревизорскиот извештај треба да биде потпишан. (Точка А37)

Датум на ревизорскиот извештај

41. Ревизорскиот извештај ќе биде датиран не порано од датумот на којшто ревизорот прибавил достатни соодветни ревизорски докази на кои што го заснова мислењето за финансиските извештаи, вклучително доказ дека: (Точка А38-А41)
    (1) Сите изјави кои ги сочинуваат финансиските извештаи, вклучително поврзаните белешки, се подготвени.
    (2) Лицата со признаено овластување потврдиле дека превземаат одговорност за финансиските извештаи.

Адреса на ревизорот

42. Ревизорскиот извештај треба да ја именува местоположбата во јуриздикцијата во којашто ревизорот ја практикува својата дејност.

*Ревизорски извештаи пропишан со закон или пропис*

43. Доколку ревизорот е обврзан со закон или пропис на одредена законодавство да користи форма или формулација на зборови во ревизорскиот извештај, ревизорскиот извештај може да се реферира кон Меѓународните стандарди за ревизија под услов ревизорскиот извештај да ги вклучува, како минимум, секој од следните елементи: (Точка А42)
    (1) Наслов.
    (2) Примател, согласно околностите на ангажманот.
    (3) Воведен пасус кој ги идентификува финансиските извештаи кои се предмет на ревизија.
    (4) Опис на одговорноста на раководството (или друг соодветен термин, види точка 24) за подготовка на финансиските извештаи.
    (5) Опис на одговорноста на ревизорот да изрази мислење за финансиските извештаи и делокругот на ревизијата, што вклучува:
        - Повикување на Меѓународните стандарди за ревизија и законот или прописот.
        - Опис на ревизијата во согласност со тие стандарди.
    (6) Пасус со мислење кој содржи изразување на мислење за финансиските извештаи и посочување кон применливата рамка за финансиско известување која е користена за подготовка на финансиските извештаи (вклучително идентификување на законодавството од кое потекнува рамката за финансиско известување која е различна од Стандардите за меѓународно финансиско известување или Меѓународните сметководствени стандарди за јавниот сектор, види точка 37).
    (7) Потпис на ревизорот.
    (8) Датум на ревизорскиот извештај.
    (9) Адреса на ревизорот.

*Ревизорски извештај за ревизии спроведени согласно истовремено ревизорските стандарди на одредено законодавство и меѓународните стандарди за ревизија*

44. Од ревизорот може да се бара да спроведе ревизија во согласност со ревизорските стандарди на одредено законодавство ("национални ревизорски стандарди"), но може дополнително да биде во согласност и со МСР. Во овој случај, ревизорскиот извештај освен кон националните стандарди за ревизија може да се повикува и кон Меѓународните стандарди за ревизија, но ревизорот тоа може да го направи само доколку: (Точка А43-А44)
    (1) Не постои конфликт помеѓу барањата во националните ревизорски стандарди и оние во МСР кои ќе го упатат ревизорот (i) да формира различно мислење, или (ii) да не вклучи Пасус за обрнување на внимание кој во одредени околности се бара од страна на МСР.
    (2) Ревизорскиот извештај ги вклучува, како минимум сите елементи идентификувани во точка 43(а)(i) кога ревизорот користи форма или формулација специфицирана од страна на националните ревизорски стандарди. Посочување кон закон или пропис во точка 43(д) ќе се чита како посочување кон националните стандарди за ревизија. Ревизорскиот извештај ќе ги идентификува таквите национални ревизорски стандарди.
45. Кога ревизорскиот извештај се реферира кон националните ревизорски стандарди и Меѓународните стандарди за ревизија, ревизорскиот извештај ќе го идентификува законодавство или земјата на потекло на националните ревизорски стандарди.

**Дополнителни информации презентирани со ревидирани финансиски извештаи** (Точка А45-А51)

46. Доколку дополнителните информации кои не се бараат согласно применливата рамка за финансиско известување, се презентирани со ревидираните финансиски извештаи, ревизорот ќе оцени дали ваквите дополнителни информации се јасно издвоени од ревидираните финансиски извештаи. Доколку дополнителните информации не се јасно издвоени од ревидираните финансиски извештаи, ревизорот ќе побара од раководството да го промени начинот на презентирање на неревидираните дополнителни информации. Доколку раководството одбие тоа да го стори, ревизорот ќе

објасни во ревизорскиот извештај дека таквите дополнителни информации не се ревидирани.

47. Дополнителните информации кои не се бараат согласно применливата рамка за финансиско известување, но сепак се интегрален дел на финансиските извештаи, бидејќи не може јасно да бидат издвоени од ревидираните финансиски извештаи поради нивната природа и начинот на презентација, ќе бидат покриени со ревизорското мислење.

***

## Примена и друг објаснувачки материјали

**Квалитативни аспекти на сметководствените практики на ентитетот** (Точка 12)

A1. Раководството прави извесен број на расудувања за износите и обелоденувањата во финансиските извештаи.

A2. МСР 260 содржи дискусија за квалитативните аспекти на сметководствените практики.[11]При разгледувањето на квалитативните аспекти на сметководствените практики на ентитетот, ревизорот може да стане свесен за постоење на пристрасност во расудувањата на раководството. Ревизорот може да заклучи дека кумулативниот ефект од недостаток на неутралност, заедно со ефектот на некорегираните погрешни прикажувања, доведува до тоа финансиските извештаи како целина да бидат материјално погрешно прикажани. Индикаторите на недостаток на неутралност, заедно со ефектот на некорегирани погрешни прикажувања кои можат да влијаат врз ревизорската проценка за тоа дали финансиските извештаи како целина се материјално погрешно прикажани, можат да го вклучат следното:

- Селективна корекција на погрешните прикажувања на кои било укажано на раководството за време на ревизијата (на пример, корегирање на погрешните прикажувања со ефект на зголемување на пријавените приходи, но некорегирање на погрешните прикажувања кои имаат ефект на намалување на пријавените приходи).

- Можна пристрасност на раководството во правењето на сметководствени проценки.

A3. МСР 540 ја покрива можната пристрасност на раководството во правењето на сметководствени проценки[12]. Индикаторите за можната пристрасност на раководството не претставуваат погрешни прикажувања за целите на донесување на заклучоци за разумноста на поединечните сметководствени проценки. Но, тие можат да влијаат врз оценката на ревизорот за тоа дали финансиските извештаи како целина се ослободени од материјални погрешни прикажувања.

**Обелоденување на ефектот на материјални трансакции и настани на информациите содржани во финансиските извештаи** ( Точка 13(д))

A4. Вообичаено е за финансиските извештаи кои се подготвени во согласност со рамката за општа намена да ја презентира финансиската состојба на ентитетот, неговата финансиска успешност и паричните текови. Во вакви околности, ревизорот проценува дали финансиските извештаи обезбедуваат соодветни обелоденувања да им овозможат на корисниците за кои и се наменети, да го разберат ефектот од материјалните трансакции и настани на финансиската состојба на ентитетот, неговата финансиска успешност и паричните текови.

Опис на применливата рамка за финансиско известување (Точка 15)

A5. Како што е објаснето во МСР 200, подготвувањето на финансиските извештаи од страна на раководството и таму каде е соодветно, на оние кои се задолжени за управувањето, бара вклучување на соодветен опис на применлива рамка за

11 МСР 260, " Комуницирање со оние кои се задолжени за управувањето," Прилог 2.

12 МСР 540, "Ревизија на сметководствени проценки, вклучувајќи сметководствени проценки за објективна вредност и поврзани обелоденувања," точка 21.

финансиско известување во финансиските извештаи[13]. Овој опис е значаен бидејќи ги советува корисниците на финансиските извештаи за рамката на која се базираат финансиските извештаи.

А6. Описот дека финансиските извештаи се подготвени во согласност со соодветна применлива рамка за финансиско известување е соодветен само доколку финансиските извештаи се усогласени со сите барања на таа рамка кои се во сила за време на периодот кој ги покрива финансиските извештаи.

А7. Описот на применлива рамка за финансиско известување кој содржи непрецизен квалифициран или лимитиран јазик (на пример, "финансиските извештаи се значително усогласени со Меѓународните стандарди за финансиско известување") не е соодветен опис на таа рамка бидејќи може да ги доведе до заблуда корисниците на финансиските извештаи.

Повикување на повеќе од една рамка за финансиско известување

А8. Во некои случаи, финансиските извештаи можат да застапуваат дека тие се подготвени во согласност со две рамки за финансиско известување (на пример, со национална рамка и со Меѓународните стандарди за финансиско известување). Ова може да биде случај, бидејќи раководството е обврзано или избрало да ги подготви финансиските извештаи во согласност со обете рамки, при што обете рамки се применливи рамки за финансиско известување. Ваквиот опис е соодветен само доколку финансиските извештаи се усогласени секој посебно со рамката за финансиско известување. За да се сметаат дека се подготвени во согласност со обете рамки, финансиските извештаи треба да се усогласени со обете рамки истовремено и без никаква употреба на усогласување. Во пракса, истовремената усогласеност е малку веројатна, освен доколку законодавството усвои другата рамка (на пример, меѓународните стандарди за финансиско известување) како нејзина национална рамка или ги елиминирала сите бариери за усогласеност.

А9. Финансиските извештаи кои се подготвени во согласност со една рамка за финансиско известување и содржат белешка или дополнителен извештај за усогласување на резултатите со оние кои би се прикажале доколку се примени друга рамка, не се подготвени во согласност со онаа друга рамка. Оваа е поради тоа што финансиските извештаи не ги вклучуваат сите информации на начин кој се бара од другата рамка.

А10. Финансиските извештаи сепак можат да бидат подготвени во согласност со една рамка за финансиско известување и како дополнување, да го опишат во белешките кон финансиските извештаи опсегот до кој финансиските извештаи се усогласени со другата рамка (на пример, финансиските извештаи подготвени во согласност со националната рамка кои исто така го опишуваат опсегот до кои тие се усогласени со Меѓународните стандарди за финансиско известување). Таквиот опис е дополнителна финансиска информација и како што е дискутирано во точка 47, се смета за интегрален дел од финансиските извештаи и соодветно на тоа, е покриена со мислењето на ревизорот.

Видови на мислење (Точка 18-19)

А11. Може да постојат случаи каде финансиските извештаи, иако се подготвени во согласност со барањата во рамката за објективно презентирање, тие не постигнуваат објективно презентирање. Таму каде ова е случај, може да е возможно за раководството да вклучи дополнителни обелоденувања во финансиските извештаи покрај оние кои се конкретно побарани со рамката или во исклучително ретки околности, да отстапат од барањата во рамката со цел да постигнат објективно презентирање на финансиските извештаи.

А12. Во исклучително ретки околности ревизорот би сметал дека финансиските извештаи кои се подготвени во согласност со рамката за усогласеност може да доведат до заблуда, ако во согласност со МСР 210, ревизорот утврди дека рамката е прифатлива.[14]

Извештај на ревизорот (Точка 20)

---

13 МСР 200, точка А2-А3

14 МРС 210." Договарање на условите на ревизорскиот ангажман",точка 6(а).

A13. Пишаниот извештај ги вклучува како извештаите издадени во печатена форма, така и оние коишто користат електронски медиум.

A14. Додатокот содржи илустрација на ревизорскиот извештај за финансиските извештаи, кој ги содржи елементите образложени погоре во точките 21-42.

*Извештај на ревизорот за ревизии спроведени во согласност со* Меѓународните стандарди за ревизија

Наслов (Реф:точка 21)

A15. Наслов кој укажува дека извештајот е извештај на независниот ревизор, како на пример „Извештај на независниот ревизор", потврдува дека ревизорот ги исполнил сите релевантни етички барања во врска со независноста и, оттука, го издвојува извештајот на независниот ревизор од извештаите издадени од страна на други лица.

Примател (Точка 22)

A16. Националните закони или прописи често определуваат до кого треба да биде упатен ревизорскиот извештај во тоа конкретно законодавство. Вообичаено, ревизорскиот извештај за финансиските извештаи се упатува до оние лица за кои се подготвува извештајот, често или до акционерите или до оние кои се задолжени за управувањето на ентитетот чиишто финансиски извештаи се предмет на ревизија.

Воведен пасус ( Точка 23)

A17. Воведниот пасус наведува дека, на пример, ревизорот извршил ревизија на приложените финансиските извештаи на ентитетот, кои вклучуваат [наведете го насловот на секој од финансиските извештаи кои што го сочинуваат потполниот сет на финансиски извештаи кој се бара со применливата рамка за финансиско известување, определувајќи го датумот и периодот покриен со секој од финансиските извештаи] и преглед на значајни сметководствени политики и други објаснувачки информации.

A18. Кога ревизорот е свесен дека финансиските извештаи ќе бидат вклучени во документ којшто содржи и други информации, како на пример годишен извештај, ревизорот може да размисли, доколку формата на презентирањето го дозволува тоа, да ги идентификува броевите на страниците на коишто се презентирани финансиските извештаи. Ова им помага на корисниците да ги идентификуваат финансиските извештаи на коишто се однесува ревизорскиот извештај.

A19. Мислењето на ревизорот го покрива потполниот сет на финансиски извештаи, онака како што е дефиниран со применливата рамка за финансиско известување. На пример, во случај на рамката на финансиските извештаи за општа намена, финансиските извештаи ги вклучуваат: билансот на состојба, билансот на успех, извештајот за промени во главнината, извештајот за парични текови и прегледот на значајни сметководствени политики и други објаснувачки информации.

Одговорност на раководството за финансиските извештаи ( Реф:точка 26)

A20. МСР 200 ја објаснува премисата која се однесува на одговорноста на раководството и таму каде е соодветно на оние задолжени со управувањето, по која се спроведува ревизијата согласно на МСР.[15] Раководството и таму каде што е соодветно, оние кои се задолжени со управувањето, ја прифаќаат одговорноста за подготвувањето на финансиските извештаи во согласност со применливата рамка за финансиско известување, вклучувајќи и објективното презентирање на финансиските извештаи. Раководството исто ја прифаќа одговорноста за интерната контрола којашто е релевантна за подготвувањето и објективното презентирање на финансиски извештаи кои што се ослободени од материјално погрешно прикажување, без разлика дали е резултат на измама или грешка. Описот на одговорностите на раководството во извештајот на ревизорот вклучува упатување на обете одговорности бидејќи тоа помага да се објасни премисата на која се спроведува ревизијата.

A21. Може да постојат околности кога е соодветно ревизорот да го надополни описот на одговорностите на раководството во точка 26 за да ги одрази дополнителните

15 МСР 200, точка 13 (е),

одговорности коишто се релевантни за подготвувањето и презентирањето на финансиските извештаи во контекстот на конкретното законодавство или природата на ентитетот.

A22. Точката 26 е конзистентна со формата во која одговорностите се договорени во писмото за ангажман или останата соодветна форма на пишан договор, како што се бара во МСР 210[16]. МСР 210 обезбедува извесна флексибилност со објаснение дека доколку законите или прописите ги пропишуваат одговорностите на раководството и таму каде што е соодветно, оние кои се задолжени со управувањето, во врска со финансиското известување, тогаш ревизорот може да одреди дека законот и прописите вклучуваат одговорности кои, согласно расудувањето на ревизорот, се еквивалентни на ефектот на оние пропишани во МСР 210. За такви одговорности кои се еквивалентни, ревизорот може да користи формулација на зборовите од законите или прописите за да ги опише нив во писмото на ангажман или друга соодветна форма на пишан договор. Во овие случаи, таквата формулација на зборовите може да биде користена во извештајот на ревизорот да ги опише одговорностите на раководството кои се бараат во точка 26. Во други околности, вклучувајќи ги оние каде ревизорот ќе одлучи да не ја користи формулација на зборовите од законот или прописот како што е инкорпорирано во писмото за ангажман, се користи формулација на зборовите од точка 26.

A23. Во некои законодавства, законот или прописите којшто ги пропишува одговорностите на раководството може конкретно да посочува на одговорноста за адекватноста на сметководствените книги и евиденција, или пак сметководствениот систем. Бидејќи книгите, евиденцијата и системите се составен дел на интерната контрола (како што е дефинирана во МСР 315[17] не се прави никакво конкретно посочување на истите во точка 26.

Одговорност на ревизорот (Точка 29-30)

A24. Извештајот на ревизорот наведува дека одговорност на ревизорот е да изрази мислење за финансиските извештаи врз основа на ревизијата за да се направи разлика во однос на одговорноста на раководството за подготвувањето на финансиските извештаи.

A25. Посочувањето на користените стандарди им соопштува на корисниците дека ревизијата била спроведена во согласност со воспоставените стандарди.

A26. Во согласност со МСР 200, ревизорот не презентира усогласеност со меѓународните стандарди за ревизија во ревизорскиот извештај, доколку ревизорот не се усогласил со барањата на МСР 200 како и со сите други меѓународни ревизорски стандарди кои се релевантни на ревизијата.[18]

Мислење на ревизорот (Точка 35-37)

Формулација на зборовите пропишана со закон или пропис

A27. МСР 210, објаснува дека во некои случаи, законот или прописите во релевантните законодавства може да пропишат формулација на зборови во извештајот на ревизорот (кој конкретно го вклучува мислењето на ревизорот) која што се разликува од барањата на меѓународни ревизорски стандарди. Во овие околности, МСР 210 бара од ревизорот да оцени:

(1) Дали корисниците можат погрешно да го разберат уверувањето коешто е добиено во ревизијата на финансиските извештаи,

(2) Дали дополнително објаснување во ревизорскиот извештај може да го ублажи можното погрешно разбирање.

Доколку ревизорот заклучи дека дополнително објаснување неможе да да го ублажи можното погрешно разбирање. МСР 210 бара ревизорот да не го прифати ревизорскиот ангажман, освен доколку не е задолжително согласно законот или прописите да го направи тоа. Во согласност со МСР 210, ревизијата извршена во согласност со таквиот закон или пропис не е усогласена со Меѓународните стандарди за ревизија. Соодветно, ревизорот не го вклучува повикувањето во

16 МСР 210, точка 6 (б)(i)-(ii).

17 МСР 315, "Идентификување и проценка на ризиците од материјално погрешно прикажување преку разбирање на ентитетот и неговото опкружување", точка 4 (в)

18 МСР 200, точка 20.

извештајот на ревизијата дека ревизијата била извршена согласно меѓународни ревизорски стандарди.[19]

„подготвени објективно, во сите материјални аспекти" или „ даваат вистинска и објективна слика".

A28. Дали фразата „подготвени објективно, во сите материјални аспекти" или фразата „даваат вистинска и објективна слика" се користи во некое конкретно законодавство е определено со закон или со пропис со кои се регулира ревизијата на финансиски извештаи во тоа законодавство, или преку општо прифатената пракса во тоа законодавство. Онаму каде законот или прописите бараат користење на друга формулација на зборови, тоа не влијае на барањата од точка 14 од овој МСР за ревизорот да може да го оцени објективното презентирање на финансиските извештаи подготвени во согласност со рамката за објективно презентирање.

Опис на информациите кои ги презентираат финансиските извештаи

A29. Во случај финансиските извештаи да се подготвени во согласност со рамката за објективното презентирање, мислењето на ревизорот наведува дека финансиските извештаи се подготвени објективно, во сите материјални аспекти или даваат вистинска и објективна слика на информациите за кои финансиските извештаи се дизајнирани да ги презентираат, како на пример, во случај на повеќе рамки со општа намена, финансиската состојба на ентитетот на крајот на периодот или финансиската успешност на ентитетот или паричните текови за периодот кој завршува тогаш.

Опис на применливата рамка за финансиско известување и како таа може да влијае врз мислењето на ревизорот

A30. Идентификувањето на применливата рамка за финансиско известување во мислењето на ревизорот е наменета за ги извести корисниците на ревизорскиот извештај за контекстот во кој што се изразува мислењето на ревизорот. тоа не е наменето за лимитирање на проценката кое се бара во точка 14. Применливата рамка за финансиско известување се идентификува со термините како:
"...во согласност со Меѓународните стандарди за финансиско известување" или

"...во согласност со сметководствените принципи општо прифатени во Земјата Х..."

A31. Кога применливата рамка за финансиско известување вклучува финансиски и правни или регулаторни барања, рамката се идентификува со термините како што се "...во согласност со Меѓународните стандарди за финансиско известување и барањата на Законот за трговските друштва во земјата Х" МСР 210 се занимава со околностите каде постојат конфликти помеѓу стандардите за финансиско известување и правните и регулаторните барања.[20] Соодветно, секоја рамка се зема во предвид одделно кога се формира мислењето на ревизорот за финансиските извештаи и ревизорското мислење, во согласност со точките 35-36, се однесува на обете рамки како што следи:

(1) Доколку финансиските извештаи се усогласени со секоја од рамките поединечно, две мислења се изразуваат: тоа е, дека финансиските извештаи се подготвени во согласност со една од применливите рамки за финансиско известување ( на пример, во рамка на ниво на земјата) и мислење дека финансиските извештаи се подготвени во согласност со друга применливата рамка за финансиско известување (на пример, Меѓународните стандарди за финансиско известување. Овие мислења можат да се изразат одделно или во една реченица (на пример, финансиските извештаи се презентирани објективно, во сите материјални аспекти, во согласност со сметководствените принципи општо прифатени во законодавството Х и со Меѓународните стандарди за финансиско известување).

19 МСР 210, точка 21.

20 МСР 210, точка 18.

(2) Доколку финансиските извештаи се усогласени со една од рамките, но пропуштат да бидат усогласени со другата, немодифицирано мислење може да биде дадено дека финансиските извештаи се подготвени во согласност со една рамка ( на пример, на ниво на земјата) но, модифицирано мислење е дадено во согласност со друга рамка (на пример, Меѓународните стандарди за финансиско известување) во согласност со МСР 705.

А32. Како што е укажано во точка А8, финансиските извештаи може да бидат подготвени во согласност со две рамки за финансиско известување, при што обете претставуваат применливи рамки за финансиско известување. Согласно на тоа, секоја рамка се зема посебно предвид посебно, при формирање на мислењето на ревизорот за финансиските извештаи, и мислењето на ревизорот во согласност со точките 35-36 се однесува на обете рамки како што следи:

(1) Доколку финансиските извештаи се усогласени со секоја од рамките поединечно, две мислења се изразени: тоа е дека финансиските извештаи се подготвени во согласност со една од применливите рамки за финансиско известување (на пример, националната рамка) и мислење дека финансиските извештаи се подготвени во согласност со другата рамка за финансиско известување (на пример, Меѓународните стандарди за финансиско известување). Овие мислења може да бидат изразени одделно или во една реченица (на пример, финансиските извештаи, се презентирани објективно, во сите материјални аспекти, во согласност со сметководствените принципи општо прифатени во законодавството Х и со Меѓународните стандарди за финансиско известување).

(2) Доколку финансиските извештаи се усогласени со една од рамките, но не се усогласени со другата рака, мислење без резерва може да биде искажано дека финансиските извештаи се подготвени во согласност со една рамка (на пример, националната рамка), но модифицирано мислење да биде дадено за другата рамка (на пример Меѓународната рамка за финансиско известување), во согласност со МСР 705.

А33.Како што е дадено во точка А10, финансиските извештаи може да прикажат усогласеност со применетата рамка за финансиско известување и, дополнително, може да го обелоденат степенот на усогласеност со други рамки за финансиско известување. Како што е објаснето во точка А46, ваквите дополнителни информации се покриени со мислењето на ревизорот бидејќи не може јасно да бидат одделени од финансиските извештаи.

(1) Доколку обелоденувањето со усогласеноста со другите рамки може да доведе до погрешен заклучок, модифицирано мислење е искажано согласно МСР 705.

(2) Доколку обелоденувањето не води кон погрешен заклучок, меѓутоа по мислење на ревизорот е од такво значење, кое е суштинско за разбирање на финансиските извештаи, *пасус за обрнување на внимание* е додаден во согласност со МСР 706, со кој се обрнува внимание на обелоденувањето.

*Други одговорности за известување* (Точка 38-39)

А34.Во некои законодавства, ревизорот може да има дополнителни одговорности да извести за други прашања коишто се дополнение на одговорноста на ревизорот, согласно МСР да известува во врска со финансиските извештаи. На пример, од ревизорот може да биде побарано да извести за извесни прашања доколку ги забележи истите во текот на спроведувањето на ревизијата на финансиските извештаи. Алтернативно, од ревизорот може да биде побарано да изврши и да извести за дополнителни определени постапки, или пак да изрази мислење за одредени прашања, како на пример адекватноста на сметководствените книги и евиденција. Ревизорските стандарди на конкретното законодавство или земја често обезбедуваат упатство за одговорностите на ревизорот во однос на одредени дополнителни одговорности за известување во тоа законодавство.

А35.Во некои случаи, релевантните стандарди или закони може да бараат или да му дозволуваат на ревизорот да извести за овие други одговорности во рамките на ревизорскиот извештај за финансиските извештаи. Во други случаи, од ревизорот може да се бара или да му е дозволено да извести за нив во одделен извештај.

А36.Овие други одговорности за известување се наведени во одделен дел во ревизорскиот извештај со цел јасно да се издвојат од одговорностите на ревизорот согласно МСР во извештајот за финансиските извештаи. Онаму каде е релевантно, овој дел може да содржи поднаслов(и) кој(и) ја (ги) опишува(ат) содржината на пасуси за други одговорности за известување.

Потпис на ревизорот (Точка 40)

А37.Потписот на ревизорот е или во името на ревизорската фирма, личното име на ревизорот или и двете, како што е соодветно за конкретното законодавство. Покрај потписот на ревизорот, во извесни законодавства, од ревизорот може да се бара да ја искаже и професионалната сметководствена титула на ревизорот или фактот дека ревизорот или фирмата, како што е соодветно, се признаени од страна на соодветното тело за издавање на овластувања во тоа законодавство.

Датум на извештајот (Точка 41)

А38.Датумот на ревизорскиот извештај го информира читателот дека ревизорот ги разгледал ефектите на настаните и трансакциите за кои што ревизорот станал свесен и кои што се случиле сé до тој датум. Одговорноста на ревизорот за настаните и трансакциите по датумот на ревизорскиот извештај е покриена во МСР 560[21].

А39.Бидејќи мислењето на ревизорот се дава за финансиските извештаи, а финансиските извештаи се одговорност на раководството, ревизорот нема да биде во позиција да заклучи дека биле прибавени достатни соодветни ревизорски докази сé додека не прибави докази дека сите изјави кои ги сочинуваат финансиските извештаи, вклучително поврзаните белешки, се подготвени и раководството ја прифатило одговорноста за нив.

А40.Во некои законодавства, законот или прописите ги идентификуваат поединците или телата (на пример, директорите) кои што се одговорни за донесувањето на заклучок дека сите изјави кои се составен дел на финансиски извештаи, вклучително и поврзаните белешки, се подготвени, и го определуваат потребниот процес на одобрување. Во вакви случаи, ревизорот прибавува докази за тоа одобрување пред да го датира извештајот за финансиските извештаи. Меѓутоа, во други законодавства, процесот на одобрување не е пропишан со закон или пропис. Во ваквите случаи, ревизорот ги зема предвид постапките кои што ентитетот ги следи при подготвувањето и финализирањето на неговите финансиски извештаи од аспект на неговата структура за раководење и управување за да ги идентификува поединците или телото кое што го има овластувањето да заклучи дека бил подготвен потполн сет на финансиски извештаи на ентитетот, вклучувајќи ги и поврзаните белешки. Во некои случаи, законот и регулативата идентификуваат точки во процесот на известување за финансиските извештаи, во кои се очекува ревизијата да биде завршена.

А41.Во некои законодавства, потребно е финално одобрување на финансиските извештаи од страна на акционерите пред финансиските извештаи да се публикуваат за јавноста. Во овие законодавства, финалното одобрување од страна на акционерите не е неопходно за да може ревизорот да заклучи дека биле прибавени достатни соодветни ревизорски докази. Датумот на одобрување на финансиските извештаи за целите на МСР ќе биде пораниот датум на кој што оние со признаеното овластување ќе потврдат дека сите изјави кои се составен дел на финансискиот извештај, вклучително и поврзаните белешки, се подготвени, и дека оние со признаено овластување потврдиле дека превземаат обврска во врска со истите.

*Ревизорски извештаи пропишани со закон или пропис* (Точка 43)

А42.МСР 200 објаснува дека ревизорот може да биде должен да работи во согласност со законските или регулаторните барања како дополнение на МСР[22]. Онаму каде ова е случајот, ревизорот може да биде обврзан со национален закон или пропис да користи облик или формулација на зборови во ревизорскиот извештај која што се разликува од онаа којашто е пропишана со овој МСР. Како што е објаснето во точка

21 МСР 560, "Последователни настани," точки 10-17.

22 МСР 200, точка А55.

4, конзистентноста во ревизорскиот извештај, кога ревизијата е извршено во согласност со МСР, го промовира кредибилитетот на глобалниот пазар што ги прави полесно препознатливи оние ревизии коишто биле спроведени во согласност со глобално признаените стандарди. Кога разликите се однесуваат само на обликот и формулацијата на зборовите во ревизорскиот извештај, ќе се смета дека ревизорот ги почитувал барањата за известување на МСР под услов ревизорскиот извештај да ги вклучува, како минимум, сите елементи идентификувани во точка 43(а)(i) – ревизорскиот извештај може да се реферира кон Меѓународните стандарди за ревизија. Согласно, во такви околности се смета дека ревизорот ги почитувал барањата на МСР, дури и кога се користи обликот и формулацијата на зборовите определена со националните закони или прописи. Кога конкретните барања на одредено законодавство не се конфликтни со МСР, ревизорот ќе ја усвои формата и формулацијата на зборовите која што се користи во овој МСР така да корисниците може полесно да го препознаат ревизорскиот извештај како извештај за ревизија спроведена во согласност со МСР. (МСР 210 се занимава со околностите каде законите и прописите ги пропишуваат формата и формулацијата на зборовите во финансиските извештаи кои се значително различни од барањата на МСР.)

*Ревизорски извештај за ревизии спроведени согласно обата, ревизорските стандарди на одредено законодавство и Меѓународните стандарди за ревизија* (Точка 44)

А43.Ревизорот во ревизорскиот извештај може да се повика на тоа дека ревизијата била спроведена во согласност истовремено со Меѓународните стандарди за ревизија како и со националните ревизорски стандарди кога, како дополнение на усогласеност со националните ревизорски стандарди, ревизорот е усогласен и со сите МСР кои се релевантни за ревизијата.[23]

А44.Повикувањето на обете, и на МСР и на националните ревизорски стандарди не е соодветно доколку постои конфликт помеѓу барањата за известување во врска со ревизорскиот извештај во МСР и во националните ревизорски стандарди кој што влијае врз мислењето на ревизорот или потребата да се вклучи пасус за обрнување на внимание во конкретните околности, согласно барањата во МСР.

На пример, некои национални ревизорски стандарди му забрануваат на ревизорот да вклучи пасус за обрнување на внимание за истакнување на проблемот со континуитетот, додека МСР 570 бара ревизорот да го модифицира ревизорскиот извештај по пат на додавање на пасус обрнување на внимание во ваквите околности.[24] Во ваков случај, ревизорскиот извештај треба да ги посочи само ревизорските стандарди (било МСР или релевантните национални ревизорски стандарди) во согласност со коишто е подготвен ревизорскиот извештај.

**Дополнителни информации презентирани со финансиски извештаи** (Точка46-47)

А45.Во некои околности, од ентитетот може да се бара врз основа на закон или пропис или стандарди, или пак тој може доброволно да одлучи, да презентира заедно со финансиските извештаи и дополнителни информации коишто не се бараат со рамката за финансиско известување. На пример, дополнителни информации може да бидат презентирани за да се подобри разбирањето на корисникот за рамката за финансиско известување или пак да се обезбеди понатамошно објаснување за одредени ставки од финансиските извештаи. Ваквите информации нормално се презентираат или во дополнителни прегледи или како дополнителни белешки.

А46.Мислењето на ревизорот ги покрива дополнителните информации кои не може детално да бидат одделени поради нивната природа и како тие се презентирани. На пример, ова е случај кога белешките кон финансиските извештаи вклучуваат објаснување до кој степен финансиските извештаи се усогласени со други рамки на финансиско известување. Мислењето на ревизорот, исто така би ги покривало дополнителните белешки или дополнителните прегледи кои се конкретно посочени во финансиските извештаи.

А47.Дополнителните информации коишто се презентирани како составен дел на финансиските извештаи не мора да бидат конкретно посочени во воведниот пасус на ревизорскиот извештај кога е доволно посочувањето на белешките во описот на компонентите на финансиските извештаи во воведниот пасус.

---

23 МСР 200, точка А56.

24 МСР 570, "Континуитет," точка 19.

A48.Законите и прописите може да не бараат дополнителните информации да бидат ревидирани и раководството може да одлучи да не побара од ревизорот да ги вклучи дополнителните информации во делокругот на ревизијата на финансиските извештаи.

A49.Проценката на ревизорот дали неревидираните дополнителни информации се презентирани на начин кој може да доведе до погрешен заклучок дека истите се покриени со ревизорското мислење, вклучува, на пример, онаму каде тие информации се презентирани во врска со финансиските извештаи и други ревидирани дополнителни информации, и дали јасно се означени "неревидирани."

A50.Раководството може да го промени начинот на презентирање на неревидираните информации кои може погрешно да се протолкувани како да се покриени со ревизорското мислење, на пример, преку:

- Отстранување на сите упатувања од финансиските извештаи до неревидираните дополнителни прегледи или неревидирани белешки со цел издвојувањето на ревидираните од неревидираните информации да биде доволно јасно.
- Ставање на неревидираните информации надвор од сетот на финансиските извештаи или, доколку тоа не е можно во околностите, како минимум, да ги стави неревидираните белешки заедно, на крајот од бараните белешки кон финансиските извештаи и јасно да ги означи како неревидирани. Неревидираните белешки коишто се измешани со ревидираните белешки може исто така да бидат погрешно протолкувани како да се ревидирани.

A51.Фактот дека дополнителните информации се неревидирани не го ослободува ревизорот од одговорноста да ги прочита тие информации за да идентификува материјални неконзистентности со ревидираните финансиски извештаи. Одговорностите на ревизорот во однос на неревидираните дополнителни информации се конзистентни со оние коишто се опишани во МСР 720.[25]

25 МСР 720, "Одговорности на ревизорот во врска со други информации во документи кои содржат ревидирани финансиски извештаи."

## Прилог

(Точка А14)

**Илустрации на ревизорски извештаи за финансиските извештаи**

- Илустрација 1: Ревизорски извештај за финансиските извештаи подготвен во согласност со рамката за објективно презентирање на финансиските извештаи дизајнирана за да се исполнат општите потреби за финансиски информации на широк опсег на корисници (на пример Меѓународни стандарди за финансиско известување).
- Илустрација 2: Ревизорски извештај за финансиските извештаи подготвени согласно рамката за усогласеност дизајнирана да се исполнат општите потреби за финансиски информации на широк опсег на корисници.
- Илустрација 3: Ревизорски извештај за консолидирани финансиски извештаи подготвени во согласност со рамката за објективно презентирање на финансиските извештаи дизајнирана за да се исполнат општите потреби за финансиски информации на широк опсег на корисници (на пример Меѓународни стандарди за финансиско известување).

**Илустрација 1:**

**Околностите го вклучуваат следното:**

- **Ревизија на потполн сет на финансиски извештаи.**
- **Финансиските извештаи се подготвени за општа намена, од страна на раководството на ентитетот во согласност со Меѓународните стандарди за финансиско известување.**
- **Условите на ангажманот за ревизија го одразува описот на одговорноста на раководството за финансиските извештаи во МСР 210.**
- **Како дополнение на ревизијата на финансиските извештаи, ревизорот има и други одговорности за известување согласно барањата на локалните закони.**

ИЗВЕШТАЈ НА НЕЗАВИСНИОТ РЕВИЗОР

[Соодветен примател]

**Извештај за финансиските извештаи** [26]

Ние извршивме ревизија на приложените финансиски извештаи на компанијата АБВ, коишто го вклучуваат билансот на состојба заклучно со 31 декември 20Х1 година, и билансот на успех, извештајот за промени во главнината и извештајот за парични текови за годината којашто завршува тогаш и прегледот на значајните сметководствени политики и други објаснувачки информации.

*Одговорност на раководството*[27] *за финансиските извештаи*

Раководството е одговорно за подготвувањето и објективното презентирање на овие финансиски извештаи во согласност со Меѓународните стандарди за финансиско известување[28], и интерната контрола којашто е релевантна за подготвувањето и објективното презентирање на финансиски извештаи кои што се ослободени од материјално погрешно прикажување, без разлика дали е резултат на измама или грешка.

*Одговорност на ревизорот*

Наша одговорност е да изразиме мислење за овие финансиски извештаи врз основа на нашата ревизија. Ние ја спроведовме нашата ревизија во согласност со Меѓународните стандарди за ревизија. Тие стандарди бараат да ги почитуваме етичките барања и да ја планираме и извршиме ревизијата за да добиеме разумно уверување за тоа дали финансиските извештаи се ослободени од материјално погрешно прикажување.

Ревизијата вклучува извршување на постапки за прибавување на ревизорски докази за износите и обелоденувањата во финансиските извештаи. Избраните постапки зависат од расудувањето на ревизорот, вклучувајќи ја и проценката на ризиците од материјално погрешно прикажување на финансиските извештаи, без разлика дали е резултат на измама или грешка. Кога ги прави тие проценки на ризикот, ревизорот ја разгледува интерната контрола релевантна за подготвувањето и објективното презентирање[29] на финансиските извештаи на ентитетот за да обликува ревизорски постапки коишто се соодветни во околностите, но не за целта на изразување на мислење за ефективноста на интерната контрола на ентитетот.[30] Ревизијата исто така вклучува и оценка на

26 Поднасловот "Извештај за финансиските извештаи" е непотребен во околности кога вториот поднаслов "Извештај за други правни и регулативни барања" е неприменлив

27 или друг термин кој е соодветен во контекст на правната рамка во соодветното законодавство.

28 Онаму каде одговорноста на раководството е да подготви финансиски извештаи кои даваат вистинска и објективна слика ова може да гласи: "Раководството е одговорно за подготвувањето и објективното презентирање на овие финансиски извештаи во согласност со Меѓународните стандарди за финансиско известување, и оваа одговорност ..."

29 Во случај на фуснота 28, ова може да гласи: "Кога ги прави тие проценки, ревизорот ја разгледува интерната контрола којашто е релевантна за подготвувањето и објективното презентирање на финансиските извештаи на ентитетот за да обликува ревизорски постапки коишто ќе бидат соодветни во околностите, но не за целта на изразување на мислење за ефективноста на интерната контрола на ентитетот."

30 Во околности кога ревизорот, исто така има одговорност да изрази мислење на ефикасноста на интерните контроли во врска со ревизијата на финансиските извештаи , оваа реченица би гласела на овој начин: Кога ги прави тие проценки, ревизорот ја разгледува интерната контрола којашто е релевантна за подготвувањето и објективното презентирање на финансиските извештаи на ентитетот за да обликува ревизорски постапки коишто ќе бидат соодветни во околностите." Во случај на фуснота 28, ова може да

соодветноста на користените сметководствени политики и на разумноста на сметководствените проценки направени од страна на раководството, како и оценка на севкупното презентирање на финансиските извештаи.

Ние веруваме дека ревизорските докази кои што ги имаме прибавено се достатни и соодветни за да обезбедат основа за нашето ревизорско мислење.

*Мислење*

Според нашето мислење, финансиските извештаи објективно ја презентираат, во сите материјални аспекти (*или даваат вистинска и објективна слика*) на финансиската состојба на компанијата АБВ заклучно со 31 декември 20Х1 година, како и на нејзината финансиска успешност и нејзините парични текови за годината којашто завршува тогаш во согласност со Меѓународните стандарди за финансиско известување.

**Извештај за други правни и регулативни барања**

[Формата и содржината на овој дел на ревизорскиот извештај во голема мера ќе зависи од природата на другите одговорности за известување на ревизорот.]

[Потпис на ревизорот]

[Датум на ревизорскиот извештај]

[Адреса на ревизорот]

---

гласи: "Кога ги прави тие проценки, *ревизорот* ја разгледува интерната контрола којашто е релевантна за подготвувањето и објективното презентирање на финансиските извештаи на ентитетот за да обликува ревизорски постапки коишто ќе бидат соодветни во околностите"

**Илустрација 2:**

**Околностите го вклучуваат следното:**

- **Ревизија на потполн сет на финансиски извештаи согласно законските и регулаторните барања.**
- **Финансиските извештаи се подготвени за општа намена, од страна на раководството на ентитетот во согласност со рамката за финансиско известување (XXX Закон) од законодавството X ( односно рамка за финансиско известување која ги опфаќа законот или регулативата, дизајнирани за да се исполнат генералните потреби за финансиски информации на широк опсег на корисници, но која не претставува рамка за објективно презентирање на финансиските извештаи).**
- **Условите на ангажманот за ревизија го одразува описот на одговорноста на раководството за финансиските извештаи во МСР 210.**

ИЗВЕШТАЈ НА НЕЗАВИСНИОТ РЕВИЗОР

[Соодветен примател]

Ние извршивме ревизија на приложените финансиски извештаи на компанијата АБВ, кои што го вклучуваат билансот на состојба заклучно со 31 декември 20X1 година, и билансот на успех, извештајот за промени во главнината и извештајот за парични текови за годината која што завршува тогаш и прегледот на значајните сметководствени политики и други објаснувачки информации.

**Одговорност на раководството[31] за финансиските извештаи**

Раководството е одговорно за подготвувањето и објективното презентирање на овие финансиски извештаи во согласност со Меѓународните стандарди за финансиско известување, и интерна контрола којашто е релевантна за подготвувањето и објективното презентирање на финансиски извештаи коишто се ослободени од материјално погрешно прикажување, без разлика дали е резултат на измама или грешка.

**Одговорност на ревизорот**

Наша одговорност е да изразиме мислење за овие финансиски извештаи врз основа на нашата ревизија. Ние ја спроведовме нашата ревизија во согласност со Меѓународните стандарди за ревизија. Тие стандарди бараат да ги почитуваме етичките барања и да ја планираме и извршиме ревизијата за да добиеме разумно уверување за тоа дали финансиските извештаи се ослободени од материјално погрешно прикажување.
Ревизијата вклучува извршување на постапки за прибавување на ревизорски докази за износите и обелоденувањата во финансиските извештаи. Избраните постапки зависат од расудувањето на ревизорот, вклучувајќи ја и проценката на ризиците од материјално погрешно прикажување на финансиските извештаи, без разлика дали е резултат на измама или грешка. Кога ги прави тие проценки на ризикот, ревизорот ја разгледува интерната контрола релевантна за подготвувањето и објективното презентирање на финансиските извештаи на ентитетот за да обликува ревизорски постапки коишто се соодветни во околностите, но не за целта на изразување на мислење за ефективноста на интерната контрола на ентитетот. [32] Ревизијата исто така вклучува и оценка на

31 или друг термин кој е соодветен во контекст на правната рамка во соодветното законодавство.

32 Во околностите каде што ревизорот исто така има одговорност да изрази мислење и за ефективноста на интерната контрола заедно со ревизијата на финансиските извештаи, реченицата треба да гласи: "Кога ги прави тие проценки, ревизорот ја разгледува интерната контрола којашто е релевантна за подготвувањето и објективното презентирање на финансиските извештаи на ентитетот за да обликува ревизорски постапки коишто ќе бидат соодветни во околностите."

соодветноста на користените сметководствени политики и на разумноста на сметководствените проценки направени од страна на раководството, како и оценка на севкупното презентирање на финансиските извештаи.

Ние веруваме дека ревизорските докази коишто ги имаме прибавено се достатни и соодветни за да обезбедат основа за нашето ревизорско мислење.

**Мислење**

Според нашето мислење, финансиските извештаи на компанијата АБВ за годината што завршува на 31 декември 20x1 година, во сите материјални аспекти, се подготвени во согласност со XXX регулативните барања на законодавството X.

[Потпис на ревизорот]

[Датум на ревизорскиот извештај]

[Адреса на ревизорот]

**Илустрација 3:**

**Околностите го вклучуваат следното:**

- **Ревизија на консолидирани финансиски извештаи подготвени за општа намена од страна на раководството на компанијата - мајка во согласност со меѓународните стандарди за финансиско известување.**
- **Условите на ангажманот за ревизија го одразува описот на одговорноста на раководството за финансиските извештаи во МСР 210.**
- **Како дополнение на ревизијата на финансиските извештаи, ревизорот има и други одговорности за известување согласно барањата на локалните закони.**

ИЗВЕШТАЈ НА НЕЗАВИСНИОТ РЕВИЗОР

[Соодветен примател]

**Извештај за консолидираните финансиски извештаи[33]**

Ние извршивме ревизија на приложените консолидирани финансиски извештаи на компанијата АБВ и нејзините подружници, кои што го сочинуваат консолидираниот биланс на состојба заклучно со 31 декември 20X1 година, и консолидираниот биланс на успех, извештајот за промени во главнината и извештајот за парични текови за годината која што завршува тогаш и прегледот на значајните сметководствени политики и други објаснувачки информации.

*Одговорност на раководството за консолидираните финансиски извештаи [34]*

Раководството е одговорно за подготвувањето и објективното презентирање на овие консолидирани финансиски извештаи во согласност со Меѓународните стандарди за финансиско известување,[35] и интерна контрола којашто е релевантна за подготвувањето и објективното презентирање на консолидираните финансиски извештаи кои што се ослободени од материјално погрешно прикажување, без разлика дали е резултат на измама или грешка

*Одговорност на ревизорот*

Наша одговорност е да изразиме мислење за овие консолидирани финансиски извештаи врз основа на нашата ревизија. Ние ја спроведовме нашата ревизија во согласност со Меѓународните стандарди за ревизија. Тие стандарди бараат да ги почитуваме етичките барања и да ја планираме и извршиме ревизијата за да добиеме разумно уверување за тоа дали консолидираните финансиски извештаи се ослободени од материјално погрешно прикажување.

Ревизијата вклучува извршување на постапки за прибавување на ревизорски докази за износите и обелоденувањата во консолидираните финансиски извештаи. Избраните постапки зависат од расудувањето на ревизорот, вклучувајќи ја и проценката на ризиците од материјално погрешно прикажување на консолидираните финансиски извештаи, без разлика дали е резултат на измама или грешка. Кога ги прави тие проценки на ризикот, ревизорот ја разгледува интерната контрола релевантна за подготвувањето и објективното презентирање[36] на консолидираните финансиски извештаи на ентитетот за да обликува ревизорски постапки кои што се соодветни во околностите, но не за целта на изразување на мислење за ефективноста на интерната контрола на ентитетот[37]. Ревизијата исто така вклучува и оценка на соодветноста на користените сметководствени политики и на разумноста на сметководствените

33 Поднасловот "Извештај за финансиските извештаи" е непотребен во околности кога вториот поднаслов "Извештај за други правни и регулативни барања" е неприменлив

34 или друг термин кој е соодветен во контекст на правната рамка во соодветното законодавство.

35 Онаму каде одговорноста на раководството е да подготви финансиски извештаи кои даваат вистинска и објективна слика ова може да гласи: "Раководството е одговорно за подготвувањето и објективното презентирање на овие финансиски извештаи во согласност со Меѓународните стандарди за финансиско известување, и оваа одговорност ..."

36 Во случај на фуснота 15, ова може да гласи: "Кога ги прави тие проценки, ревизорот ја разгледува интерната контрола којашто е релевантна за подготвувањето и објективното презентирање на финансиските извештаи на ентитетот за да обликува ревизорски постапки коишто ќе бидат соодветни во околностите, но не за целта на изразување на мислење за ефективноста на интерната контрола на ентитетот."

проценки направени од страна на раководството, како и оценка на севкупното презентирање на консолидираните финансиски извештаи.
Ние веруваме дека ревизорските докази кои што ги имаме прибавено се достатни и соодветни за да обезбедат основа за нашето ревизорско мислење.

*Мислење*

Според нашето мислење, консолидираните финансиските извештаи објективно ја презентираат, во сите материјални аспекти (*или дават вистинска и објективна слика*) на финансиската состојба на компанијата АБВ заклучно со 31 декември 20X1 година, како и на нејзината финансиска успешност и нејзините парични текови за годината којашто завршува тогаш во согласност со Меѓународните стандарди за финансиско известување.

**Извештаи за други правни и регулативни барања**

[Формата и содржината на овој дел на ревизорскиот извештај во голема мера ќе зависат од природата на другите одговорности за известување на ревизорот.]

[Потпис на ревизорот]

[Датум на ревизорскиот извештај]

[Адреса на ревизорот]

37 Во околности кога ревизорот, исто така има одговорност да изрази мислење на ефикасноста на интерните контроли во врска со ревизијата на финансиските извештаи , оваа реченица би гласела на овој начин: Кога ги прави тие проценки, ревизорот ја разгледува интерната контрола којашто е релевантна за подготвувањето и објективното презентирање на финансиските извештаи на ентитетот за да обликува ревизорски постапки коишто ќе бидат соодветни во околностите." Во случај на фуснота 15, ова може да гласи: "Кога ги прави тие проценки, ревизорот ја разгледува интерната контрола којашто е релевантна за подготвувањето и објективното презентирање на финансиските извештаи на ентитетот за да обликува ревизорски постапки коишто ќе бидат соодветни во околностите"

# МЕЃУНАРОДЕН СТАНДАРД ЗА РЕВИЗИЈА 705

# МОДИФИКАЦИИ НА МИЛЕЊЕТО ВО ИЗВЕШТАЈОТ НА НЕЗАВИСНИОТ РЕВИЗОР

(Стапува на сила за ревизиите на финансиските извештаи за периодите кои почнуваат на или по 15 декември 2009 година)

## СОДРЖИНА


| | Точки |
|---|---|
| **Вовед** | |
| Делокруг на овој МСР | 1 |
| Видови на модифицирани мислења | 2 |
| Датум на стапување во сила | 3 |
| **Цели** | 4 |
| **Дефиниции** | 5 |
| **Барања** | |
| Околности кога е потребна модификација на ревизорското мислење | 6 |
| Определување на видот на модификацијата на ревизорското мислење | 7–15 |
| Форма и содржина на ревизорскиот извештај кога мислењето е модифицирано | 16–27 |
| Комуникација со оние кои се задолжени за управувањето | 28 |
| **Примена и друг објаснувачки материјал** | |
| Видови на модифицирани мислења | A1 |
| Природа на материјалните погрешни прикажувања | A2–A7 |
| Природа на неможноста да се прибават достатни и соодветни ревизорски докази | A8–A12 |
| Последици од неможноста да се прибават достатни и соодветни ревизорски докази што се должи на ограничувањата наметнати од раководството откога ревизорот го прифатил ангажманот | A13–A15 |
| Други разгледувања поврзани со неповолно мислење или воздржување од мислење | A16 |
| Форма и содржина на ревизорскиот извештај кога мислењето е модифицирано | A17–A24 |
| Комуникација со оние кои се задолжени за управувањето | A25 |
| Додаток: Илустрации на ревизорски извештаи со модификации на мислењето | |


Меѓународниот стандард за ревизија (МСР) 705 "Модификации на мислењето во извештајот на независниот ревизор" треба да се чита во во контекст на МСР 200, "Општи цели на независниот ревизор и извршување на ревизијата согласно со Меѓународните стандарди за ревизија."

## Вовед

### Делокруг на овој МСР

1. Овој Меѓународен стандард за ревизија (МСР) се однесува на одговорноста на ревизорот да објави соодветен извештај во околностите кога, при формирањето на мислењето во согласност со МСР 700,[1] ревизорот заклучува дека е неопходна модификација на ревизорското мислење за финансиските извештаи.

### Видови на модифицирани мислења

2. Овој МСР воспоставува три вида на модифицирани мислења, и тоа, мислење со резерва, неповолно мислење, и воздржување од мислење. Одлуката за тоа кој вид на модифицирано мислење е соодветно зависи од:
   (а) Природата на прашањата кои доведуваат до модификација, односно, дали финансиските извештаи се материјално погрешно искажани, или во случај на неможност да се прибават достатни и соодветни ревизорски докази, може да се материјално погрешно искажани.
   (б) Ревизорската оценка за распространетоста на ефектите или можните ефекти од прашањата врз финансиските извештаи. (точка А1)

### Датум на стапување во сила

3. Овој МСР стапува на сила за ревизиите на финансиските извештаи за периодите кои почнуваат на или по 15 декември 2009.

## Цели

4. Целта на ревизорот е јасно да искаже соодветно модифицирано мислење за финансиските извештаи кое е неопходно кога:
   (1) Ревизорот заклучува, врз основа на прибавените ревизорски докази, дека финансиските извештаи во целина не се ослободени од материјални погрешни прикажувања.
   (2) Ревизорот не е во можност да прибави достатни и соодветни ревизорски докази за да заклучи дека финансиските извештаи во целина е ослободени од материјални погрешни прикажувања.

## Дефиниции

5. Заради потребите на МСР, следните изрази ги имаат значењата кои им се дадени подолу:
   (1) Распространет – Термин кој се користи, во контекст на погрешни прикажувања, за да се опишат ефектите на погрешните прикажувања врз финансиските извештаи или можните ефекти на погрешните прикажувања врз финансиските извештаи, доколку постојат, кои не се откриени поради неможност да се прибават доволно соодветни ревизорски докази. Распространет ефекти на финансиските извештаи се оние кои, според расудувањето на ревизорот:
      (i) Не се ограничени на специфични елементи, сметки или делови на финансиските извештаи.
      (ii) Ако се ограничени, претставуваат или можат да претставуваат значителен дел од финансиските извештаи.
      (iii) Во однос на обелоденувањата, се фундаментални за разбирањето кое корисниците го стекнуваат за финансиските извештаи.
   (2) Модифицирано мислење – мислење со резерва, неповолно мислење или воздржување од мислење.

## Барања

### Околности кога е потребна модификација на ревизорското мислење

1 МСР 700, "Формирање на мислење и известување за финансиските извештаи."

6. Ревизорот ќе го модифицира мислењето во ревизорскиот извештај кога:
   (1) Ревизорот ќе заклучи дека, врз основа на прибавените ревизорски докази, финансиските извештаи во целина не се ослободени од материјални погрешни прикажувања. (точка А2-А7)
   (2) Ревизорот не е во можност да прибави достатни и соодветни ревизорски докази за да заклучи дека финансиските извештаи како целина се ослободени од материјални погрешни прикажувања. (точка А8-А12)

**Определување на видот на модификацијата на ревизорското мислење**

*Мислење со резерва*

7. Ревизорот ќе искаже мислење со резерва кога:
   - Ревизорот, имајќи прибавено достатни и соодветни ревизорски докази, заклучува дека погрешните прикажувања поединечно и збирно се материјални, но не распространети во финансиските извештаи.
   - Ревизорот не е во можност да прибави достатни и соодветни ревизорски докази на кои ќе го заснова мислењето, но ревизорот заклучил дека можните ефекти од неоткриените погрешни прикажувања, доколку постојат такви, врз финансиските извештаи, се материјални но не се распространети.

*Неповолно мислење*

8. Ревизорот ќе искаже неповолно мислење кога ревизорот, имајќи прибавено достатни и соодветни ревизорски докази, заклучува дека погрешните прикажувања, поединечно или збирно се и материјални и распространети во финансиските извештаи.

*Воздржување од мислење*

9. Ревизорот ќе се воздржи од мислење кога ревизорот не е во можност да прибави достатни и соодветни ревизорски докази на кои ќе го заснова мислењето, и ревизорот заклучува дека можните ефекти на неоткриените погрешни прикажувања, доколку постојат такви, може да бидат и материјални и распространети.
10. Ревизорот ќе се воздржи од мислење кога, во екстремно ретки околности кои вклучуваат повеќекратни неизвесности, ревизорот ќе заклучи дека, без оглед на тоа што има прибавено достатни и соодветни ревизорски докази во врска со секоја од поединечните неизвесности, не е во можност да формира мислење за финансиските извештаи поради потенцијалното содејство на неизвесностите и нивниот кумулативен ефект на финансиските извештаи.

*Последици од неможноста да прибави достатни и соодветни ревизорски докази поради ограничувања наметнати од раководството откако ревизорот го прифатил ангажманот*

11. Ако, по прифаќањето на ангажманот, ревизорот дознае дека раководството има наметнато ограничување на делокругот на ревизијата, за кое ревизорот смета дека е веројатно дека ќе резултира со потреба од искажување на мислење со резерва или воздржување од мислење за финансиските извештаи, ревизорот треба да побара од раководството да го отстрани ограничувањето.

12. Доколку раководството одбие да го отстрани ограничувањето опишано во точка 11, ревизорот треба да ги извести за тоа прашање оние кои се задолжени за управувањето, освен ако сите оние кои се одговорни за управувањето се вклучени во раководењето на ентитетот,[2] и определи дали е возможно да се спроведат алтернативни постапки за прибавување на достатни и соодветни ревизорски докази.
13. Доколку ревизорот не е во можност да прибави достатни и соодветни ревизорски докази, ревизорот ќе ги определи импликациите на следниов начин:
   (1) Доколку ревизорот заклучи дека можните ефекти од неоткриените погрешни прикажувања врз финансиските извештаи, доколку постојат такви, може да бидат материјални но не распространети, ревизорот ќе даде мислење со резерва.
   (2) Доколку ревизорот заклучи дека можните ефекти од неоткриените погрешни прикажувања врз финансиските извештаи, доколку постојат такви, може да бидат

2 МСР 260, "Комуницирање со оние кои се задолжени за управувањето," точка 13.

материјални и распространети така што мислењето со резерва не е соодветно за да се извести за тежината на ситуацијата ревизорот треба да:

(i) Се повлече од ревизијата, онаму каде тоа е применливо и возможно во согласност со применливите закони и регулатива. (точка А13-А14)

(ii) Доколку повлекувањето од ревизијата пред објавувањето на ревизорскиот извештај не е практично или возможно, треба да се воздржи од мислење за финансиските извештаи.

14. Доколку ревизорот се повлече како што е разгледано во точка 13(б)(i), пред повлекувањето, ревизорот треба да ги извести оние кои се одговорни за управувањето за сите прашања во врска со сите погрешни прикажувања идентификувани за време на ревизијата, а кои би довеле до модификација на мислењето. (точка А15)

*Други разгледувања кои се однесуваат на неповолно мислење или воздржување од мислење*

15. Кога ревизорот смета дека е неопходно да искаже неповолно мислење или воздржување од мислење за финансиските извештаи како целина, ревизорскиот извештај не треба да вклучува и немодифицирано мислење според истата рамка за финансиско известување за еден финансиски извештај или еден или повеќе елементи, сметки или ставки од финансискиот извештај. Да се вклучи немодифицирано мислење во истиот извештај[3] во овие околности би било контрадикторно со неповолното мислење на ревизорот или на воздржувањето од мислење за финансиските извештаи како целина. (точка А16)

**Форма и содржина на ревизорскиот извештај кога мислењето е модифицирано**

*Основа за пасус за модификација*

16. Кога ревизорот го модифицира мислењето за финансиските извештаи, ревизорот, како дополнение на одредените елементи побарани согласно МСР 700, ќе вклучи во ревизорскиот извештај и пасус кој ќе даде опис на прашањата кои доведуваат до модификација на мислење. Ревизорот ќе го стави овој пасус во ревизорскиот извештај веднаш пред пасусот со мислење и ќе го користи насловот "Основа за мислење со резерва," "Основа за неповолно мислење," или "Основа за воздржување од мислење," како што е соодветно. (точка А17)
17. Доколку има материјално погрешно прикажување во финансиските извештаи кое се однесува на одреден износ во финансиските извештаи (вклучително квантитативни обелоденувања), ревизорот ќе вклучи во пасусот за основа за модификација опис и квантификација на финансискиот ефект на погрешното прикажување, освен доколку тоа не е практично. Доколку не е практично да се квантифицира финансискиот ефект, ревизорот ќе го наведе истото во пасусот: основа за модификација. (точка А18)
18. Доколку постојат материјални погрешни прикажувања кои се однесуваат на наративни обелоденувања, ревизорот ќе вклучи во пасусот: основа за модификација, објаснување за тоа како обелоденувањата се погрешно прикажани.
19. Доколку постојат материјални погрешни прикажувања во финансиските извештаи кои се однесуваат на необелоденување на информација за која се бара да биде обелоденета, ревизорот ќе:
    (1) Дискутира за необелоденувањата со оние кои се задолжени за управувањето.
    (2) Ја опише во пасусот: основа за модификација природата на пропуштената информација.
    (3) Освен доколку не е забрането со закон или регулатива, ги вклучи пропуштените обелоденувања, доколку е практично тоа да го стори и доколку ревизорот прибавил достатни и соодветни ревизорски докази за пропуштените информации. (точка А19)
20. Доколку модификацијата е резултат на неможноста на ревизорот да прибави достатни и соодветни ревизорски докази, ревизорот, во пасусот: основа за модификација, ќе ги вклучи причините за оваа неможност.

---

[3] МСР 805, " Посебни разгледувања – ревизии на поединечни финансиски извештаи и специфични елементи, сметки или ставки од финансиски извештај " се однесува на околности ревизорот е ангажиран да изрази одделно мислење за еден или повеќе специфични елементи, сметки или ставки од финансиските извештаи.

21. Дури и кога ревизорот изразил неповолно мислење или воздржување од мислење за финансиските извештаи, ревизорот ќе ги опише во пасусот: основа за модификација, причините за сите други прашања за кои ревизорот е свесен дека ќе доведат до модификација на мислење, како и ефектите од истото. (точка А20)

*Пасус за мислење*

22. Кога ревизорот го модифицира ревизорското мислење, ревизорот ќе користи наслов "Мислење со резерва," "Неповолно мислење," или "Воздржување од мислење,"како што е соодветно во пасусот со мислење. (точка А21, А23-А24)
23. Кога ревизорот искажува мислење со резерва поради материјално погрешно прикажување во финансиските извештаи, ревизорот ќе изрази во пасусот: основа за модификација дека по мислење на ревизорот, со исклучок на ефектот на прашањето/а опишани во пасусот Основа за мислење со резерва:
    (1) Финансиските извештаи даваат вистинска и објективна слика (или „ја презентираат објективно, од сите материјални аспекти'') во согласност со применливата рамка за финансиско известување кога се известува во согласност со рамката за објективно презентирање.
    (2) Финансиските извештаи се подготвени во сите материјални аспекти во согласност со применливата рамка за финансиско известување, кога се известува во согласност со рамката за објективно презентирање.

    Кога модификацијата се јавува поради неможноста на ревизорот да прибави достатни и соодветни ревизорски докази, ревизорот ќе ја користи соодветната фраза "освен за можните ефекти на прашањето/а..." за модифицирано мислење. (точка А22)
24. Кога ревизорот изразува неповолно мислење, ревизорот ќе искаже во пасусот: основа за модификација, дека по мислење на ревизорот, поради значењето на прашањето/а опишани во пасусот Основа за неповолно мислење:
    (1) Финансиски извештаи не даваат вистинска и објективна слика на (или не ја презентираат објективно) во согласност со применливата рамка за финансиско известување, кога се известува во согласност со рамката за објективно презентирање.
    (2) Финансиските извештаи не се подготвени во сите материјални аспекти во согласност со применливата рамка за финансиско известување кога се известува во согласност со рамката за објективно презентирање.
25. Кога ревизорот се воздржува од мислење поради неможноста да прибави достатни и соодветни ревизорски докази, ревизорот ќе искаже во пасусот со мислење дека:
    (1) Поради значењето на прашањето објаснето во пасусот Основа за воздржување од мислење, ревизорот не бил во можност да прибави достатни и соодветни ревизорски докази како основа за мислење за ревизијата.
    (2) Ревизорот не изразува мислење за ревизорските извештаи.

*Опис на одговорноста на ревизорот кога ревизорот искажува мислење со резерва или неповолно мислење*

26. Кога ревизорот искажува мислење со резерва или неповолно мислење, ревизорот ќе го промени описот на одговорноста на ревизорот да искаже дека ревизорот верува дека ревизорските докази кои ревизорот ги прибавил се достатни и соодветни за да бидат основа за модифицирано ревизорско мислење на ревизорот.

*Опис на одговорноста на ревизорот кога ревизорот се воздржува од мислење*

27. Кога ревизорот се воздржува од мислење поради неможноста да прибави достатни и соодветни ревизорски докази ревизорот ќе го промени воведниот пасус во ревизорскиот извештај, да искаже дека ревизорот е ангажиран за ревизија на финансиските извештаи. Ревизорот исто така ќе го промени описот на одговорноста на ревизорот како и описот на делокругот на ревизијата да го содржи единствено следното: "Наша одговорност е да изразиме мислење за овие финансиски извештаи врз основа на ревизија спроведена во согласност со Меѓународните стандарди за ревизија. Меѓутоа, заради прашањето/та опишани во пасусот Основа за воздржување од мислење, ние не бевме во можноста да прибавиме достатни и соодветни ревизорски докази како основа за мислење за ревизијата."

**Комуникација со оние кои се задолжени за управувањето**

28. Кога ревизорот очекува да го модифицира мислењето во ревизорскиот извештај, ревизорот ќе ги комуницира со оние кои се задолжени за управувањето околностите кои довеле до очекуваната модификација и предложениот избор на зборови при искажување на модификацијата. (точка А25)

***

## Примена и друг објаснувачки материјал

Видови на модифицирано мислење ( точка 2)

А1. Табелата подолу илустрира како расудувањето на ревизорот околу природата на прашањето кое довело до модификација како и распространетоста на неговите ефекти или можни ефекти врз финансиските извештаи, влијаат на видот на мислењето кое е искажано.

| *Природата на прашањето кое довело до модификација* | *Ефекти или можни ефекти врз финансиските извештаи* | |
|---|---|---|
| | *Материјални но не и распространети* | *Материјални и распространети* |
| Финансиските извештаи се материјално погрешно прикажани | Мислење со резерва | Неповолно мислење |
| Неможност да се прибави достатен соодветен ревизорски доказ | Мислење со резерва | Воздржување од мислење |

**Природа на материјалните погрешни прикажувања** (точка 6(а))

А2. МСР 700 бара од ревизорот, со цел да формира мислење за финансиските извештаи, да заклучи дали е прибавено разумно уверување за тоа дали финансиските извештаи како целина се ослободени од материјално погрешно прикажување.[4] Овој заклучок ја зема предвид проценката на ревизорот на некорегираните погрешни прикажувања, доколку ги има, во финансиските извештаи во согласност со МСР 450. [5]

А3. МСР 450 ги дефинира погрешните прикажувања како разлика помеѓу износот, класификацијата, презентацијата или обелоденувањето на известената ставка во финансиските извештаи, со износот, класификацијата, презентацијата или обелоденувањето кое што се бара за ставката за истата да биде во согласност со применливата рамка за финансиско известување. Соодветно, материјално погрешно прикажување на финансиските извештаи може да произлезе во врска со:

(1) Соодветноста на избраните сметководствени политики.
(2) Примената на избраните сметководствени политики.
(3) Соодветноста или адекватноста на обелоденувањата во финансиските извештаи.

*Соодветноста на избраните сметководствени политики*

4 МСР 700, точка 11.

5 МСР 450," Оценка на погрешните презентирања идентификувани во текот на ревизијата, " точка 4(а)

A4. Во врска со соодветноста на сметководствени политики кои ги избрало раководството, материјални погрешни прикажувања можат да произлезат кога:

(1) Избраните сметководствени политики не се конзистентни со применливата рамка за финансиско известување.
(2) Финансиските извештаи, вклучувајќи ги поврзаните белешки, не ги преставуваат основните трансакциите и настаните, на начин кој постигнува објективно презентирање.

A5. Рамката за финансиско известување често содржи барања за евидентирање и обелоденување на промените во сметководствените политики. Таму каде ентитетот го сменил неговиот избор на значајните сметководствени политики, материјално погрешно прикажување на финансиските извештаи може да произлезе кога ентитетот не се усогласил со овие барања.

*Примена на избраните сметководствени политики*

A6. Во врска со примената на избраните сметководствени политики, материјално погрешно прикажување може да произлезе или:

(1) Кога раководството не ги применило избраните сметководствени политики доследно на рамката за финансиско известување, вклучувајќи кога раководството доследно не ги применило избраните сметководствени политики меѓу периоди или на слични трансакции и настани (доследност во примената).

(2) Како резултат на методот на примената на избраните сметководствени политики (како што се ненамерните грешки во примената).

*Соодветноста или адекватноста на обелоденувањата во финансиските извештаи*

A7. Во врска со соодветноста или адекватноста на обелоденувањата во финансиските извештаи, материјално погрешно прикажување може да произлезе кога:

(1) Финансиските извештаи не ги вклучуваат сите обелоденувања кои се задолжителни согласно применливата рамка на финансиско известување.

(2) Обелоденувањата во финансиските извештаи не се презентирани во согласност со применливата рамка на финансиско известување.

(3) Финансиските извештаи не ги обезбедуваат обелоденувањата кои се неопходни да се постигне објективно презентирање.

**Природата на неможноста да се прибават достатно соодветни ревизорски докази** ( Реф: точка 6(б))

A8. Неможноста на ревизорот да прибави достатно соодветни ревизорски докази (исто познато како ограничување на делокругот на ревизијата) може да произлезе од:

(1) Околности надвор од контролата на ентитетот.

(2) Околности кои се однесуваат на природата и временскиот распоред на работата на ревизорот.

(3) Ограничувањата наметнати од раководството.

Ограничувања наметнати од раководството

А9. Неможноста да се изврши одредена постапка не преставува ограничување на делокругот на ревизијата доколку ревизорот е во можност да прибави достатно соодветни ревизорски докази со изведување на алтернативни постапки. Доколку ова е невозможно, се применуваат барањата од точка 7 (б) и 10. Ограничувањата наметнати од раководството можат да имаат други импликации за ревизијата, како на пример оценката на ревизорот за ризикот од измама и разгледување дали ангажманот ќе продолжи.

А10. Примери кои вклучуваат околности кои се надвор од контролата на ентитетот:

- Сметководствената евиденција на ентитетот била уништена.
- Сметководствената евиденција на значајните компоненти била запленета на неопределено време од државни органи.

А11. Примери на околности кои се однесуваат на природата и временскиот распоред на ревизорската работа вклучуваат кога:

- Од ентитетот се бара да го примени методот на главнина за сметководствена евиденција на придруженото претпријатие и ревизорот не е во можност да прибави достатно соодветни ревизорски докази за финансиските информации за претпријатието, за да оцени дали методот на главнина бил соодветно применет.
- Временскиот распоред на ревизорското назначување е такво што ревизорот не бил во можност да го набљудува физичкиот попис на залихите.
- Ревизорот заклучил дека само извршувањето на суштински постапки е недоволно, туку и контролите на ентитетот се неефикасни.

А12. Примери за неможноста да се прибави достатно соодветни ревизорски докази која произлегува од ограничувањето на делокругот на ревизијата наметнат од раководството вклучуваат кога:

- Раководството го спречува ревизорот да го набљудува физичкиот попис на залихите.
- Раководството го спречува ревизорот да побара дополнителни конфирмации на одредени салда на сметки.

**Последици од неможноста да се прибават достатни и соодветни ревизорски докази што се должи на ограничувањата наметнати од раководството откога ревизорот го прифатил ангажманот** (точка 13(б)-14)

А13. Практичноста на повлекување од ревизијата може да зависи од фазата на завршување на ангажманот во моментот кога раководството го наметнува ограничувањето на делокругот. Доколку ревизорот значително ја завршил ревизијата, ревизорот може да одлучи да ја доврши ревизијата до степенот кој е возможен, да се воздржи од мислење и да го објасни ограничувањето на делокругот во пасусот, Основа за воздржување од мислење, пред да се повлече од ангажманот.

А14. Во одделни околности, повлекување од ревизија може да е невозможно доколку ревизорот е обврзан со закон или регулатива да го продолжи ревизорскиот ангажман. Ова може да биде случај на ревизор кој е назначен да изврши ревизија на финансиските извештаи на ентитети од јавниот сектор. Исто така, може да биде случај

во јурисдикции каде ревизорот е назначен да изврши ревизија на финансиски извештаи кои покриваат определен период, или е назначен за определен период и му е забрането да се повлече пред завршување на ревизијата на тие финансиски извештаи или пред крајот на тој период, соодветно. Ревизорот може да смета дека е потребно да вклучи пасус за Останати прашања во ревизорскиот извештај.[6]

A15. Кога ревизорот ќе заклучи дека е потребно повлекување од ревизијата заради ограничување на делокругот, можат да постојат професионални, правни или регулаторни барања за ревизорот да ги соопшти прашањата поврзани со повлекувањето на регулаторите или на сопствениците на ентитетот.

**Други разгледувања поврзани со неповолно мислење или воздржување од мислење** (точка 15)

A16. Следат примери на околности за известување кои нема да се контрадикторни со изразување на неповолно мислење или воздржување од мислење од страна на ревизорот:

- Изразување на немодифицирано мислење за финансиските извештаи подготвени согласно дадена рамка за финансиско известување и во рамките на истиот извештај, изразување на неповолно мислење за истите финансиски извештаи согласно друга рамка за финансиско известување.[7]

- Изразување на воздржување од мислење кое се однесува на резултатите од работењето и паричните текови, таму каде е релевантно и немодифицирано мислење кое се однесува на финансиската состојба (види МСР 510[8]). Во овој случај ревизорот не изразил воздржување на мислењето за финансиските извештаи како целина.

**Форма и содржина на ревизорскиот извештај кога мислењето е модифицирано**

*Основа за пасус за модификација* ( Реф: Точка 16-17, 19, 21)

A17. Конзистентноста на ревизорскиот извештај помага да се подобри разбирањето на корисниците и да се идентификуваат невообичаените околности кога тие ќе настанат. Соодветно, иако униформност во формулацијата на зборовите на модифицираното мислење и во опишувањето на основата за модификација може да биде невозможна, пожелна е конзистентност во формата и во содржината на ревизорскиот извештај.

A18. Пример за финансиските ефекти од материјалното погрешно прикажување кои ревизорот може да ги опише во пасусот за основата за модификација во ревизорскиот извештај е квантификација на ефектите на данокот на доход, приход пред оданочување, нето доход и имотот доколку пописот е преувеличен.

A19. Обелоденување на пропуштената информација во пасусот на основата за модификација нема да биде применливо доколку:

(а) Обелоденувањата не биле подготвени од раководството или обелоденувањата не се достапни на ревизорот.

(б) По расудување на ревизорот, обелоденувањата ќе бидат претерано обемни во релација со ревизорскиот извештај.

---

6 МСР 706," Пасуси за нагласување на прашање и пасуси за други прашања во извештајот на независниот ревизор,"Точка А5.

7 Види точка А32 од МСР 700 за опис на околностите.

8 МСР 510 "Првични ангажмани на ревизорот-почетни салда" точка 10.

A20. Неповолното мислење или воздржувањето од мислење кое се однесува на одредено прашање опишано во пасусот: основата за мислење со резерва не го оправдува пропуштањето на опишувањето на другите идентификувани прашања кои во друг случај би барале модификација на мислењето на ревизорот. Во таквите случаи, обелоденувањето на таквите други прашања за кој ревизорот е запознат може да биде релевантно за корисниците на финансиските извештаи.

*Пасус за мислење* (точка 22-23)

A21. Вклучувањето на овој наслов на пасусот, прави да е јасно за корисникот дека ревизорското мислење е модифицирано и укажува на видот на модификацијата.

A22. Кога ревизорот искажува мислење со резерва, може да не биде соодветно да се користат фразите како "со гореспоменатото објаснување" или " е предмет на " во пасусот за мислење бидејќи тие не се доволно јасни или силни.

Илустрации на ревизорските извештаи

A23. Илустрациите 1 и 2 во Прилогот содржат ревизорски извештаи со мислење со резерва и неповолно мислење, по тој редослед, бидејќи финансиските извештаи се материјално погрешно прикажани.

A24. Илустрацијата 3 во Прилогот содржи ревизорски извештај со мислење со резерва, бидејќи ревизорот не бил во можност да прибави достатен соодветен ревизорски доказ. Илустрацијата 4 содржи воздржување од мислење кое се должи на неможноста да се прибави достатен соодветен ревизорски доказ за единствен елемент на финансиските извештаи. Илустрацијата 5 содржи воздржување од мислење кое се должи на неможноста да се прибави достатен соодветен ревизорски доказ за повеќе елементи во финансиските извештаи. Во последните два случаи можните ефекти врз финансиските извештаи на таа неможност се и материјални и распространети.

**Комуникација со оние кои се задолжени за управувањето**

A25. Комуникација со оние кои се задолжени за управувањето, за околностите кои довеле до очекуваните модификации на мислењето на ревизорот и предложената формулација на зборовите овозможува:

(1) Ревизорот да ги информира оние кои се задолжени со управувањето за одредената модификација/и и причините (или околностите) за таа модификација/и.
(2) Ревизорот да бара потврда од оние кои се задолжени со управувањето која се однесува на фактите за прашањето/а кои довеле до одредената модификација/и или да ги потврдат прашањата за несогласување со раководството.
(3) Оние кои се задолжени со управување да имаат можност, каде што е соодветно, да му обезбедат на ревизорот дополнителни информации и објаснување во врска со прашањето/та кои довеле до очекуваната модификација/и.

# Прилог

(точка А23-24)

**Илустрации од ревизорскиот извештај со модификации на мислењето**

- Илустрација 1: Извештај на ревизорот кој содржи мислење со резерва како резултат на материјално погрешно прикажување во финансиските извештаи.
- Илустрација 2: Извештај на ревизорот кој содржи неповолно мислење како резултат на материјално погрешно прикажување во финансиските извештаи.
- Илустрација 3: Извештај на ревизорот кој содржи мислење со резерва како резултат на неможноста на ревизорот да прибави достатни и соодветни ревизорски докази.
- Илустрација 4: Извештај на ревизорот кој содржи воздржување од мислење како резултат на неможноста на ревизорот да прибави достатни и соодветни ревизорски докази за поединечен елемент на финансиските извештаи.
- Илустрација 5: Извештај на ревизорот кој содржи воздржување од мислење како резултат на неможноста на ревизорот да прибави достатни и соодветни ревизорски докази за повеќе елементи на финансиските извештаи.

**Илустрација 1:**

**Околностите го вклучуваат следното:**

- **Ревизија на потполн комплет на финансиски извештаи за општа намена подготвен од страна на раководството на ентитетот во согласност со Меѓународните стандарди за финансиско известување.**
- **Условите на ангажманот за ревизија го одразуваат описот на одговорноста на раководството за финансиските извештаи во МСР 210.[9]**
- **Залихите се погрешно прикажани. Погрешното прикажување се смета дека е материјално но не распространето во финансиските извештаи.**
- **Како дополнение на ревизијата на финансиските извештаи, ревизорот има и други одговорности за известување согласно барањата на локалните закони.**

ИЗВЕШТАЈ НА НЕЗАВИСНИОТ РЕВИЗОР

[Соодветен примател]

**Извештај за финансиските извештаи[10]**

Ние извршивме ревизија на приложените финансиски извештаи на компанијата АБВ, кои што го вклучуваат билансот на состојба заклучно со 31 декември 20Х1 година, како и билансот на успех, извештајот за промени во главнината и извештајот за парични текови за годината која што завршува тогаш и прегледот на значајните сметководствени политики и други објаснувачки белешки.

*Одговорност на раководството[11] за финансиските извештаи*

Раководството е одговорно за подготвувањето и објективното презентирање на овие финансиски извештаи во согласност со Меѓународните стандарди за финансиско известување,[12] и интерна контрола којашто е релевантна за подготвувањето и објективното презентирање на финансиски извештаи коишто се ослободени од материјално погрешно прикажување, без разлика дали е резултат на измама или грешка.

*Одговорност на ревизорот*

Наша одговорност е да изразиме мислење за овие финансиски извештаи врз основа на нашата ревизија. Ние ја спроведовме нашата ревизија во согласност со Меѓународните стандарди за ревизија. Тие стандарди бараат да ги почитуваме етичките барања и да ја планираме и извршиме ревизијата за да добиеме разумно уверување за тоа дали финансиските извештаи се ослободени од материјално погрешно прикажување.

Ревизијата вклучува извршување на постапки за прибавување на ревизорски докази за износите и обелоденувањата во финансиските извештаи. Избраните постапки зависат од расудувањето на ревизорот, вклучувајќи ја и проценката на ризиците од материјално погрешно прикажување на финансиските извештаи, без разлика дали е резултат на измама или грешка. Кога ги прави тие проценки на

[9] МСР 210, "Договарање на условите на ревизорскиот ангажман."

[10] Поднасловот "Извештај за финансиските извештаи" е непотребен во околности кога вториот поднаслов "Извештај за други правни и регулативни барања" е неприменлив.

[11] или друг термин кој е соодветен во контекст на правната рамка во соодветна јурисдикција.

[12] Онаму каде одговорноста на раководството е да подготви финансиски извештаи кои даваат вистинска и објективна слика ова може да гласи: "Раководството е одговорно за подготвувањето и објективното презентирање на овие финансиски извештаи во согласност со Меѓународните стандарди за финансиско известување, и оваа одговорност ..."

ризикот, ревизорот ја разгледува интерната контрола релевантна за подготвувањето и објективното презентирање[13] на финансиските извештаи на ентитетот за да обликува ревизорски постапки кои што се соодветни во околностите, но не за целта на изразување на мислење за ефективноста на интерната контрола на ентитетот[14]. Ревизијата исто така вклучува и оценка на соодветноста на користените сметководствени политики и на разумноста на сметководствените проценки направени од страна на раководството, како и оценка на севкупното презентирање на финансиските извештаи.
Ние веруваме дека ревизорските докази кои што ги имаме прибавено се достатни и соодветни за да обезбедат основа за нашето мислење со резерва.

*Основа за мислење со резерва*

Залихите на компанијата се евидентирани во билансот на состојба на износ од ххх. Раководството не ги искажало залихите по пониска од набавната и нето реализационата вредност, туку само по набавна вредност, што претставува отстапување од Меѓународните стандарди за финансиско известување. Евиденцијата на компанијата укажува дека доколку раководството ги искажало залихите по пониската од набавната и нето реализационата вредност, вредноста на залихите би требало да се намали за износ ххх, за да се сведе до нето реализационата вредност. Соодветно, трошоците на продадени производи би требало да се зголемат за ххх, а данокот на добивка, нето приходите и акционерскиот капитал би се намалиле за ххх, ххх и ххх, следствено.

*Мислење со резерва*

Освен за можните ефекти од прашањето на кое се укажува во пасусот Основа за мислење со резерва, финансиските извештаи даваат вистинска и објективна слика на (*или „ја презентираат објективно, во сите материјални аспекти"*) финансиската состојба на компанијата АБВ заклучно со 31 декември 20Х1 година, како и на нејзината финансиска успешност и нејзините парични текови за годината која што завршува *тогаш во согласност со* Меѓународните стандарди за финансиско известување.

**Извештаи за други правни и регулативни барања**

[Формата и содржината на овој дел на ревизорскиот извештај ќе се разликува во зависност од природата на другите одговорности за известување на ревизорот.]

[Потпис на ревизорот]

[Датум на ревизорскиот извештај]

[Адреса на ревизорот]

---

[13] Во случај на фуснота 12, ова може да гласи: "Кога ги прави тие проценки, ревизорот ја разгледува интерната контрола којашто е релевантна за подготвувањето и објективното презентирање на финансиските извештаи на ентитетот за да обликува ревизорски постапки коишто ќе бидат соодветни во околностите, но не за целта на изразување на мислење за ефективноста на интерната контрола на ентитетот."

[14] Во околности кога ревизорот, исто така има одговорност да изрази мислење на ефикасноста на интерните контроли во врска со ревизијата на финансиските извештаи , оваа реченица би гласела на овој начин: Кога ги прави тие проценки, ревизорот ја разгледува интерната контрола којашто е релевантна за подготвувањето и објективното презентирање на финансиските извештаи на ентитетот за да обликува ревизорски постапки коишто ќе бидат соодветни во околностите." Во случај на фуснота 15, ова може да гласи: "Кога ги прави тие проценки, ревизорот ја разгледува интерната контрола којашто е релевантна за подготвувањето и објективното презентирање на финансиските извештаи на ентитетот за да обликува ревизорски постапки коишто ќе бидат соодветни во околностите."

**Илустрација 2:**

**Околностите го вклучуваат следното:**

- **Ревизија на консолидирани финансиски извештаи подготвени за општа намена од страна на раководството на компанијата -мајка во согласност со Меѓународните стандарди за финансиско известување.**
- **Условите на ангажманот за ревизија го одразуваат описот на одговорноста на раководството за финансиските извештаи во МСР 210.**
- **Финансиските извештаи се материјално погрешно прикажани заради тоа што една подружница не е консолидирана. Се смета дека материјалното погрешно прикажување е распространето во финансиските извештаи. Ефектот на погрешните прикажувања не е утврден бидејќи не е практично тоа да се направи.**
- **Како дополнение на ревизијата на консолидираните финансиски извештаи, ревизорот има и други одговорности за известување согласно барањата на локалните закони.**

ИЗВЕШТАЈ НА НЕЗАВИСНИОТ РЕВИЗОР

[Соодветен примател]

**Извештај за консолидираните финансиски извештаи**[15]

Ние извршивме ревизија на приложените финансиски извештаи на компанијата АБВ и нејзините подружници, кои што го вклучуваат консолидираниот биланс на состојба заклучно со 31 декември 20Х1 година, како и консолидираниот биланс на успех, извештајот за промени во главнината и извештајот за парични текови за годината која што завршува тогаш и прегледот на значајните сметководствени политики и други објаснувачки белешки

*Одговорност на раководството*[16] *за консолидираните финансиски извештаи*

Раководството е одговорно за подготвувањето и објективното презентирање на овие консолидирани финансиски извештаи во согласност со Меѓународните стандарди за финансиско известување,[17] и интерна контрола којашто е релевантна за подготвувањето и објективното презентирање на финансиски извештаи коишто се ослободени од материјално погрешно прикажување, без разлика дали е резултат на измама или грешка

*Одговорност на ревизорот*

Наша одговорност е да изразиме мислење за овие консолидирани финансиски извештаи врз основа на нашата ревизија. Ние ја спроведовме нашата ревизија во согласност со Меѓународните стандарди за ревизија. Тие стандарди бараат да ги почитуваме етичките барања и да ја планираме и извршиме ревизијата за да добиеме разумно уверување за тоа дали консолидираните финансиски извештаи се ослободени од материјално погрешно прикажување.
Ревизијата вклучува извршување на постапки за прибавување на ревизорски докази за износите и обелоденувањата во консолидираните финансиски извештаи. Избраните постапки зависат од расудувањето на ревизорот, вклучувајќи ја и

[15] Поднасловот "Извештај за консолидираните финансиски извештаи" е непотребен во околностите кога вториот поднаслов "Извештај за други законски и регулаторни барања" не е применлив

[16] Или друг термин кој е соодветен во контекст на законската рамка во специфичната јурисдикција

[17] Онаму каде одговорноста на раководството е да подготви финансиски извештаи кои даваат вистинска и објективна слика ова може да гласи: "Раководството е одговорно за подготвувањето и објективното презентирање на овие финансиски извештаи во согласност со Меѓународните стандарди за финансиско известување, и оваа одговорност ..."

проценката на ризиците од материјално погрешно прикажување на консолидираните финансиски извештаи, без разлика дали е резултат на измама или грешка. Кога ги прави тие проценки на ризикот, ревизорот ја разгледува интерната контрола релевантна за подготвувањето и објективното презентирање[18] на консолидираните финансиските извештаи на ентитетот за да обликува ревизорски постапки коишто се соодветни во околностите, но не за целта на изразување на мислење за ефективноста на интерната контрола на ентитетот.[19] Ревизијата исто така вклучува и оценка на соодветноста на користените сметководствени политики и на разумноста на сметководствените проценки направени од страна на раководството, како и оценка на севкупното презентирање на финансиските извештаи.
Ние веруваме дека ревизорските докази коишто ги имаме прибавено се достатни и соодветни за да обезбедат основа за нашето неповолно ревизорско мислење

*Основа за неповолно мислење*

Како што е објаснето во белешка Х, компанијата не ги консолидирала финансиските извештаи на подружницата XYZ бидејќи сеуште не била во состојба да ја одреди објективната вредноста на датумот на набавка на одредени материјални средства и обврски на подружницата. Поради тоа инвестицијата е пресметана по набавна вредност. Согласно Меѓународните стандарди за финансиско известување, подружницата требало да биде консолидирана бидејќи истата е под контрола на компанијата. Доколку XYZ би била консолидирана, истото би имало материјално значајно влијание врз многу елементи на придружните финансиски извештаи. Ефектот на пропустот да се консолидира подружницата, не е утврден.

*Неповолно мислење*

Според наше мислење, поради значењето на прашањето објаснето во пасусот Основа за неповолно мислење, консолидираните финансиски извештаи не даваат вистинска и објективна слика на (или не ја презентираат објективно) финансиската состојба на компанијата АБВ и нејзините подружници заклучно со 31 декември 20Х1 година, како и резултатите од нејзиното работење и нејзините парични текови за годината којашто завршува тогаш во согласност со Меѓународните стандарди за финансиско известување.

**Извештаи за други правни и регулативни барања**

[Формата и содржината на овој дел на ревизорскиот извештај ќе се разликува во зависност од природата на другите одговорности за известување на ревизорот.]

[Потпис на ревизорот]

[Датум на ревизорскиот извештај]

[Адреса на ревизорот]

---

[18] Во случај на фуснота 22, ова може да гласи: "Кога ги прави тие проценки, ревизорот ја разгледува интерната контрола којашто е релевантна за подготвувањето и објективното презентирање на финансиските извештаи на ентитетот за да обликува ревизорски постапки коишто ќе бидат соодветни во околностите, но не за целта на изразување на мислење за ефективноста на интерната контрола на ентитетот."

[19] Во околности кога ревизорот, исто така има одговорност да изрази мислење на ефикасноста на интерните контроли во врска со ревизијата на финансиските извештаи , оваа реченица би гласела на овој начин: Кога ги прави тие проценки, ревизорот ја разгледува интерната контрола којашто е релевантна за подготвувањето и објективното презентирање на финансиските извештаи на ентитетот за да обликува ревизорски постапки коишто ќе бидат соодветни во околностите." Во случај на фуснота 15, ова може да гласи: "Кога ги прави тие проценки, ревизорот ја разгледува интерната контрола којашто е релевантна за подготвувањето и објективното презентирање на финансиските извештаи на ентитетот за да обликува ревизорски постапки коишто ќе бидат соодветни во околностите."

**Илустрација 3:**

**Околностите го вклучуваат следното:**

- **Ревизија на потполн комплет на финансиски извештаи за општа намена подготвен од страна на раководството на ентитетот во согласност со Меѓународните стандарди за финансиско известување.**
- **Условите на ангажманот за ревизија го одразуваат описот на одговорноста на раководството за финансиските извештаи во МСР 210.**
- **Ревизорот не беше во состојба да прибави достатни и соодветни ревизорски докази во врска со инвестицијата во странска поврзана фирма. Можните ефекти на неможноста да се прибават достатни и соодветни ревизорски докази се смета дека се материјални но не распространети на финансиските извештаи.**
- **Како дополнение на ревизијата на финансиските извештаи, ревизорот има и други одговорности за известување согласно барањата на локалните закони.**

ИЗВЕШТАЈ НА НЕЗАВИСНИОТ РЕВИЗОР

[Соодветен примател]

**Извештај за финансиските извештаи**[20]

Ние извршивме ревизија на приложените финансиски извештаи на компанијата АБВ, кои што го вклучуваат билансот на состојба заклучно со 31 декември 20X1 година, како и билансот на успех, извештајот за промени во главнината и извештајот за парични текови за годината која што завршува тогаш и прегледот на значајните сметководствени политики и други објаснувачки белешки.

*Одговорност на раководството*[21] *за финансиските извештаи*

Раководството е одговорно за подготвувањето и објективното презентирање на овие финансиски извештаи во согласност со Меѓународните стандарди за финансиско известување,[22] и интерна контрола којашто е релевантна за подготвувањето и објективното презентирање на финансиски извештаи коишто се ослободени од материјално погрешно прикажување, без разлика дали е резултат на измама или грешка.

*Одговорност на ревизорот*

Наша одговорност е да изразиме мислење за овие финансиски извештаи врз основа на нашата ревизија. Ние ја спроведовме нашата ревизија во согласност со Меѓународните стандарди за ревизија. Тие стандарди бараат да ги почитуваме етичките барања и да ја планираме и извршиме ревизијата за да добиеме разумно уверување за тоа дали финансиските извештаи се ослободени од материјално погрешно прикажување.

Ревизијата вклучува извршување на постапки за прибавување на ревизорски докази за износите и обелоденувањата во финансиските извештаи. Избраните постапки зависат од расудувањето на ревизорот, вклучувајќи ја и проценката на

[20] Поднасловот "Извештај за финансиските извештаи" е непотребен во околности кога вториот поднаслов "Извештај за други правни и регулативни барања" е неприменлив.

[21] Или друг термин кој е соодветен во контекст на правната рамка во соодветна јурисдикција.

[22] Онаму каде одговорноста на раководството е да подготви финансиски извештаи кои даваат вистинска и објективна слика ова може да гласи: "Раководството е одговорно за подготвувањето и објективното презентирање на овие финансиски извештаи во согласност со Меѓународните стандарди за финансиско известување, и оваа одговорност ..."

ризиците од материјално погрешно прикажување на финансиските извештаи, без разлика дали е резултат на измама или грешка. Кога ги прави тие проценки на ризикот, ревизорот ја разгледува интерната контрола релевантна за подготвувањето и објективното презентирање[23] на финансиските извештаи на ентитетот за да обликува ревизорски постапки коишто се соодветни во околностите, но не за целта на изразување на мислење за ефективноста на интерната контрола на ентитетот.[24] Ревизијата исто така вклучува и оценка на соодветноста на користените сметководствени политики и на разумноста на сметководствените проценки направени од страна на раководството, како и оценка на севкупното презентирање на финансиските извештаи.
Ние веруваме дека ревизорските докази коишто ги имаме прибавено се достатни и соодветни за да обезбедат основа за нашето ревизорско мислење со резерва.

*Основа за мислење со резерва*

Инвестицијата на компанијата АБВ во компанијата XYZ, странска поврзана фирма купена во текот на годината е евидентирана според методата на главнина, и е внесена во износ од ххх во билансот на состојба на 31 декември 20Х1 година, и уделот на АБВ во нето добивката од ххх е вклучен во добивката на АБВ за годината што тогаш завршува. Ние не бевме во можност да прибавиме достатни и соодветни ревизорски докази за сметководствената вредност на инвестицијата на АБВ во XYZ на 31 декември 20Х1 година и уделот на АБВ во нето добивката на XYZ за годината, бидејќи не добивме пристап до финансиските информации, раководството и ревизорите на XYZ. Следствено, не бевме во можност да утврдиме дали некои корекции на овие износи би биле неопходни.

*Мислење со резерва*

Според наше мислење, освен за можните ефекти од прашањето на кое се укажува во пасусот Основа за мислење со резерва, финансиските извештаи даваат вистинска и објективна слика на (или „ја презентираат објективно, во сите материјални аспекти") финансиската состојба на компанијата АБВ заклучно со 31 декември 20Х1 година, како и на нејзината финансиска успешност и нејзините парични текови за годината којашто завршува тогаш во согласност со Меѓународните стандарди за финансиско известување.

**Извештаи за други правни и регулативни барања**

[Формата и содржината на овој дел на ревизорскиот извештај ќе се разликува во зависност од природата на другите одговорности за известување на ревизорот.]

[Потпис на ревизорот]

[Датум на ревизорскиот извештај]

[Адреса на ревизорот]

---

[23] Во случај на фуснота 22, ова може да гласи: "Кога ги прави тие проценки, ревизорот ја разгледува интерната контрола којашто е релевантна за подготвувањето и објективното презентирање на финансиските извештаи на ентитетот за да обликува ревизорски постапки коишто ќе бидат соодветни во околностите, но не за целта на изразување на мислење за ефективноста на интерната контрола на ентитетот."

[24] Во околности кога ревизорот, исто така има одговорност да изрази мислење на ефикасноста на интерните контроли во врска со ревизијата на финансиските извештаи , оваа реченица би гласела на овој начин: Кога ги прави тие проценки, ревизорот ја разгледува интерната контрола којашто е релевантна за подготвувањето и објективното презентирање на финансиските извештаи на ентитетот за да обликува ревизорски постапки коишто ќе бидат соодветни во околностите." Во случај на фуснота 22, ова може да гласи: "Кога ги прави тие проценки, ревизорот ја разгледува интерната контрола којашто е релевантна за подготвувањето и објективното презентирање на финансиските извештаи на ентитетот за да обликува ревизорски постапки коишто ќе бидат соодветни во околностите."

**Илустрација 4:**

**Околностите го вклучуваат следното:**

- **Ревизија на потполн комплет на финансиски извештаи за општа намена подготвен од страна на раководството на ентитетот во согласност со Меѓународните стандарди за финансиско известување.**
- **Условите на ангажманот за ревизија го одразуваат описот на одговорноста на раководството за финансиските извештаи во МСР 210.**
- **Ревизорот не беше во можност да прибави достатни и соодветни ревизорски докази за еден елемент на финансиските извештаи. Односно, ревизорот истотака не беше во можност да прибави ревизорски доказ за финансиските информации за заедничко вложување кое претставува над 90% од нето средствата на претпријатието. Се смета дека можните ефекти на неможноста да прибави достатни и соодветни ревизорски докази се материјални и распространети на финансиските извештаи.**
- **Како дополнение на ревизијата на финансиските извештаи, ревизорот има и други одговорности за известување согласно барањата на локалните закони.**

ИЗВЕШТАЈ НА НЕЗАВИСНИОТ РЕВИЗОР

[Соодветен примател]

**Извештај за финансиските извештаи**[25]

Ние бевме ангажирани да извршивме ревизија на приложените финансиски извештаи на компанијата АБВ, кои што го вклучуваат билансот на состојба заклучно со 31 декември 20X1 година, како и билансот на успех, извештајот за промени во главнината и извештајот за парични текови за годината која што завршува тогаш и прегледот на значајните сметководствени политики и други објаснувачки белешки.

*Одговорност на раководството*[26] *за финансиските извештаи*

Раководството е одговорно за подготвувањето и објективното презентирање на овие финансиски извештаи во согласност со Меѓународните стандарди за финансиско известување,[27] и интерна контрола којашто е релевантна за подготвувањето и објективното презентирање на финансиски извештаи коишто се ослободени од материјално погрешно прикажување, без разлика дали е резултат на измама или грешка.

*Одговорност на ревизорот*

Наша одговорност е да изразиме мислење за овие финансиски извештаи врз основа на ревизија спроведена во согласност со Меѓународните стандарди за ревизија. Заради прашањата опишани во пасусот Основа за воздржување од мислење, ние не бевме во можноста да прибавиме достатни и соодветни ревизорски докази како основа за мислење за ревизијата.

*Основа за воздржување од мислење*

---

[25] Поднасловот "Извештај за финансиските извештаи" е непотребен во околности кога вториот поднаслов "Извештај за други правни и регулативни барања" е неприменлив.

[26] или друг термин кој е соодветен во контекст на правната рамка во соодветна јурисдикција.

[27] Онаму каде одговорноста на раководството е да подготви финансиски извештаи кои даваат вистинска и објективна слика ова може да гласи: "Раководството е одговорно за подготвувањето и објективното презентирање на овие финансиски извештаи во согласност со Меѓународните стандарди за финансиско известување, и оваа одговорност ...

Инвестицијата на компанијата во нејзиното заедничко вложување XYZ (земја X) компанијата е евидентирана на ххх во билансот на состојба на компанијата, што претставува преку 90% од нето средствата на компанијата на 31 декември 20X1. Ние не добивме пристап до раководството и ревизорите на XYZ, вклучително и ревизорската документација на ревизорите на XYZ. Како резултат, ние не бевме во можност да утврдиме дали некои корекции биле неопходни во однос на пропорционалниот удел на компанијата во средствата на XYZ кои се заеднички контролирани, нејзиниот пропорционален удел во обврските на XYZ за кои се заеднички одговорни, нејзиниот пропорционален удел во приходите и трошоците на XYZ, за годината, и елементите кои се составен дел на извештајот за промени во главнината и извештајот за паричните текови.

*Воздржување од мислење*

Поради значењето на прашањето објаснето во пасусот Основа за воздржување од мислење, ние не бевме во можност да прибавиме достатни и соодветни ревизорски докази како основа за мислење за ревизијата. Следствено, ние не изразуваме мислење за финансиските извештаи.

**Извештаи за други правни и регулативни барања**

[Формата и содржината на овој дел на ревизорскиот извештај ќе се разликува во зависност од природата на другите одговорности за известување на ревизорот.]

[Потпис на ревизорот]

[Датум на ревизорскиот извештај]

[Адреса на ревизорот]

**Илустрација 5:**

**Околностите го вклучуваат следното:**

- **Ревизија на потполн комплет на финансиски извештаи за општа намена подготвен од страна на раководството на ентитетот во согласност со Меѓународните стандарди за финансиско известување.**
- **Условите на ангажманот за ревизија го одразуваат описот на одговорноста на раководството за финансиските извештаи во МСР 210.**
- **Ревизорот не беше во можност да прибави достатни и соодветни ревизорски докази за повеќе елементи на финансиските извештаи. Односно, ревизорот не беше во можност да прибави ревизорски доказ за залихите и побарувањата на претпријатието. Се смета дека можните ефекти на неможноста да прибави достатни и соодветни ревизорски докази се материјални и распространети на финансиските извештаи.**
- **Како дополнение на ревизијата на финансиските извештаи, ревизорот има и други одговорности за известување согласно барањата на локалните закони.**

ИЗВЕШТАЈ НА НЕЗАВИСНИОТ РЕВИЗОР

[Соодветен примател]

**Извештај за финансиските извештаи**[28]

Ние бевме ангажирани да извршивме ревизија на приложените финансиски извештаи на компанијата АБВ, кои што го вклучуваат билансот на состојба заклучно со 31 декември 20Х1 година, како и билансот на успех, извештајот за промени во главнината и извештајот за парични текови за годината која што завршува тогаш и прегледот на значајните сметководствени политики и други објаснувачки белешки.

*Одговорност на раководството*[29] *за финансиските извештаи*

Раководството е одговорно за подготвувањето и објективното презентирање на овие финансиски извештаи во согласност со Меѓународните стандарди за финансиско известување,[30] и интерна контрола којашто е релевантна за подготвувањето и објективното презентирање на финансиски извештаи коишто се ослободени од материјално погрешно прикажување, без разлика дали е резултат на измама или грешка.

*Одговорност на ревизорот*

Наша одговорност е да изразиме мислење за овие финансиски извештаи врз основа на ревизија спроведена во согласност со Меѓународните стандарди за ревизија. Заради прашањата опишани во пасусот Основа за воздржување од мислење, ние не бевме во можноста да прибавиме достатни и соодветни ревизорски докази како основа за мислење за ревизијата.

*Основа за воздржување од мислење*

[28] Поднасловот "Извештај за финансиските извештаи" е непотребен во околности кога вториот поднаслов "Извештај за други правни и регулативни барања" е неприменлив..

[29] или друг термин кој е соодветен во контекст на правната рамка во соодветна јурисдикција.

[30] Онаму каде одговорноста на раководството е да подготви финансиски извештаи кои даваат вистинска и објективна слика ова може да гласи: "Раководството е одговорно за подготвувањето и објективното презентирање на овие финансиски извештаи во согласност со Меѓународните стандарди за финансиско известување, и оваа одговорност ..."

Ние бевме назначени за ревизори на компанијата по 31 декември, 20X1 и не бевме во можност да го набљудуваме физичкиот попис на залихите на почетокот на годината. Ние не бевме во состојба да се увериме во однос на количествата на залиха на 31 декември 20x0 и 20x1 година преку други ревизорски постапки. Во продолжение, воведувањето на нов компјутерски систем за побарувања од купувачите во септември 20X1 година резултираше во бројни грешки во побарувањата. До датумот на овој извештај, раководството е сеуште во процес на исправка на недостатоците на системот и корекција на грешките. Поради овие прашања, ние не бевме во состојба на утврдиме дали корекции би биле потребни во однос на евидентирани или неевидентирани залихи и побарувања кон купувачите и елементите кои се составен дел на билансот на успех, извештајот за промени во главнината и извештајот за паричните текови.

*Воздржување од мислење*

Поради значењето на прашањата објаснети во пасусот Основа за воздржување од мислење, ние не бевме во можност да прибавиме достатни и соодветни ревизорски докази како основа за мислење за ревизијата. Следствено, ние не изразуваме мислење за финансиските извештаи.

**Извештаи за други правни и регулативни барања**

[Формата и содржината на овој дел на ревизорскиот извештај ќе се разликува во зависност од природата на другите одговорности за известување на ревизорот.]

[Потпис на ревизорот]

[Датум на ревизорскиот извештај]

[Адреса на ревизорот]

# МЕЃУНАРОДЕН СТАНДАРД ЗА РЕВИЗИЈА 706

# ПАСУСИ ЗА НАГЛАСУВАЊЕ НА ПРАШАЊЕ И ПАСУСИ ЗА ДРУГИ ПРАШАЊА ВО ИЗВЕШТАЈОТ НА НЕЗАВИСНИОТ РЕВИЗОР

(Стапува во сила за ревизии на финансиски извештаи за периоди кои почнуваат на или по 15 декември 2009 година)

## СОДРЖИНА


| | Точка |
|---|---|
| **Вовед** | |
| Делокруг на овој МСР | 1-2 |
| Датум на стапување во сила | 3 |
| **Цел** | 4 |
| **Дефиниции** | 5 |
| **Барања** | |
| Пасуси за нагласување на прашање во ревизорскиот извештај | 6-7 |
| Пасуси за останати прашања во ревизорскиот извештај | 8 |
| Комуникација со оние кои се задолжени за управување | 9 |
| **Примена и друг објаснувачки материјал** | |
| Пасуси за нагласување на прашање во ревизорскиот извештај | A1-A4 |
| Пасуси за други прашања во ревизорскиот извештај | A5-A11 |
| Комуникација со оние кои се задолжени за управување | A12 |
| Додаток 1: Листа на МСР кои содржат барања за пасуси за нагласување на прашање | |
| Додаток 2: Листа на МСР кои содржат барања за пасуси за други прашања | |
| Додаток 3: Илустрација на извештај на ревизорот кој содржи пасус за нагласување на прашање | |


Меѓународниот стандард за ревизија (МСР) 706, "Пасуси за нагласување на прашање и пасуси за други прашања во извештајот на независниот ревизор" треба да се чита во врска МСР 200, "Општи цели на независниот ревизор и извршување на ревизијата согласно со Меѓународните стандарди за ревизија"

ПАСУСИ ЗА НАГЛАСУВАЊЕ НА ПРАШАЊЕ И ПАСУСИ ЗА ДРУГИ ПРАШАЊА ВО ИЗВЕШТАЈОТ НА НЕЗАВИСНИОТ РЕВИЗОР

## Вовед

### Делокруг на овој МСР

1. Овој Меѓународен стандард за ревизија (МСР) се однесува на дополнителната комуникација во извештајот на ревизорот кога ревизорот смета дека е потребно:

   а) Да го привлече вниманието на корисниците кон прашање или прашања кои се презентирани или обелоденети во финансиските извештаи кои се од такво значење што е фундаментално за разбирањето на финансиските извештаи од страна на корисниците; или

   б) Да го привлече вниманието на секое прашање или прашања покрај оние презентирани и обелоденети во финансиските извештаи кои се релевантни за корисниците да ја разберат ревизијата, одговорностите на ревизорот или извештајот на ревизорот.

2. Додатоците 1 и 2 ги идентификуваат МСР кои содржат специфични барања за ревизорот да вклучи пасуси за нагласување на прашање или пасуси за други прашања во извештајот на ревизорот. Во такви околности, се применуваат барањата на овој МСР во однос на формата и поставувањето на таквите пасуси.

### Датум на стапување во сила

3. Овој МСР стапува во сила за ревизии на финансиски извештаи за периоди кои почнуваат на или по 15 декември 2009 година.

## Цел

4. Целта на ревизорот, кој формирал мислење за финансиските извештаи, е да го привлече вниманието на корисниците, кога според расудувањето на ревизорот, истото е потребно да се направи, преку јасна дополнителна комуникација во извештајот на ревизорот, на:

   а) Прашање, кое иако е соодветно презентирано или обелоденето во финансиските извештаи, е од таква важност, што е фундаментално за разбирањето на финансиските извештаи од страна на корисниците; или

   б) Ако е соодветно, на секое прашање коешто е релевантно за корисниците да ја разберат ревизијата, одговорностите на ревизорот или извештајот на ревизорот.

## Дефиниции

5. За целите на МСР следните поими го имаат значењето дадено подолу:

   а) Пасус за нагласување на прашање - Пасус кој е вклучен во извештајот на ревизорот кој се однесува на прашање кое е соодветно презентирано или обелоденето во финансиските извештаи кое, според расудувањето на ревизорот, е од таква важност, што е фундаментално за разбирањето на финансиските извештаи од страна на корисниците.

   б) Пасус за други прашања – Пасус кој е вклучен во извештајот на ревизорот кој се однесува на други работи освен оние презентирани или обелоденети во финансиските извештаи кои, според расудувањето на ревизорот, се релевантни за корисниците да ја разберат ревизијата, одговорностите на ревизорот или извештајот на ревизорот.

## Барања

### Пасус за нагласување на прашање во извештајот на ревизорот

6. Доколку ревизорот смета дека е потребно да го привлече вниманието на корисниците на прашање кое е презентирано или обелоденето во финансиските извештаи кое, според

расудувањето на ревизорот, е од таква важност, што е фундаментално за разбирањето на финансиските извештаи од страна на корисниците, ревизорот треба во извештајот на ревизорот да вклучи пасус за нагласување на прашање доколку ревизорот прибавил доволно соодветни ревизорски докази за да се поткрепи заклучокот дека прашањето не е материјално погрешно прикажано во финансиските извештаи. Таквиот пасус треба да се однесува само на информациите презентирани или обелоденети во финансиските извештаи. (Точка А1-А2).

7. Кога ревизорот вклучува пасус за нагласување на прашање во извештајот на ревизорот, ревизорот треба:

   а) Да го вклучи истиот веднаш после пасусот за мислењето во извештајот на ревизорот;

   б) Да го користи насловот "Нагласување на прашање", или друг соодветен наслов;

   в) Да вклучи во пасусот јасно посочување на прашањето кое се нагласува и на тоа каде во финансиските извештаи може да се најдат релевантните обелоденувања кои целосно го опишуваат прашањето; и

   г) Да укаже дека ревизорското мислење не е модифицирано во однос на прашањата кои се нагласени. (Точка А3-А4)

**Пасуси за други прашања во извештајот на ревизорот**

8. Ако ревизорот смета дека е потребно да комуницира во однос на прашање кое не е презентирано или обелоденето во финансиските извештаи кое, според расудувањето на ревизорот, е релевантно за корисникот за да ја разбере ревизијата, одговорностите на ревизорот или извештајот на ревизорот и истото не е забрането со закон или регулатива, ревизорот треба да го направи тоа во пасус во извештајот на ревизорот, со наслов "Други прашања", или друг соодветен наслов. Ревизорот треба да го вклучи овој пасус веднаш после пасусот со мислењето и било кој пасус за нагласување на прашање, или на друго место во извештајот на ревизорот доколку содржината на пасусот за други прашања е релевантен за делот на Други одговорности за известување. (Точка А5-А11)

**Комуникација со оние кои се задолжени за управување**

9. Ако ревизорот очекува да вклучи пасус за нагласување на прашање или за други прашања во извештајот на ревизорот, ревизорот треба да ги извести оние кои се задолжени за управување во однос на овој исклучок и во однос на предложената формулација на овој пасус. (Точка А12)

***

## Примена и друг објаснувачки материјал

**Пасуси за нагласување на прашање во извештајот на ревизорот**

*Околности во кои може да биде потребен пасус за нагласување на прашање* (Точка 6)

А1. Примери на околности во кои што ревизорот може да смета дека е потребно да вклучи пасус за нагласување на прашање се:

- Неизвесност во однос на идниот исход од исклучителен судски спор или регулаторно дејствие.
- Предвремена примена (кога е дозволено) на нов сметководствен стандард (на пример, нов Меѓународен стандард за финансиско известување) кој има влијание кое е распространето низ ставките на финансиските извештаи пред датумот на неговото стапување во сила.
- Значајна катастрофа која имала, или и понатаму има, значајно влијание врз финансиската состојба на ентитетот.

ПАСУСИ ЗА НАГЛАСУВАЊЕ НА ПРАШАЊЕ И ПАСУСИ ЗА ДРУГИ ПРАШАЊА ВО ИЗВЕШТАЈОТ НА НЕЗАВИСНИОТ РЕВИЗОР

A2. Широко распространетата употреба на пасуси за нагласување на прашање ја намалува ефективноста на комуникацијата на ревизорот за таквите прашања. Понатаму, вклучувањето повеќе информации во пасусот за нагласување на прашање отколку што е презентирано и обелоденето во финансиските извештаи може да укаже на тоа дека прашањето не е соодветно презентирано или обелоденето; според тоа, точката 6 ја ограничува употребата на пасусот за нагласување на прашање за прашањата презентирани или обелоденети во финансиските извештаи.

*Вклучување на пасус за нагласување на прашање во извештајот на ревизорот* (Точка 7)

A3. Вклучувањето на пасус за нагласување на прашање во извештајот на ревизорот не влијае на ревизорското мислење. Пасусот за нагласување на прашање не претставува замена ниту за:

а) Изразување на квалификувано мислење или неповолно мислење, или воздржување од давање на мислење од страна на ревизорот, кога истото се бара според околностите на специфичниот ревизорски ангажман. (види МСР 705[1]); или

б) Обелоденувања во финансиските извештаи коишто според применливата рамка за финансиско известување се бара да се направат од страна раководството .

A4. Илустративниот извештај во Додаток 3 вклучува пасус за нагласување на прашање во извештајот на ревизорот кој содржи квалификувано мислење.

**Пасуси за други прашања во извештајот на ревизорот** (Точка 8)

*Околности во кои може да биде потребен пасус за други прашања*

Релевантен за корисниците да ја разберат ревизијата

A5. Во ретки околности каде ревизорот не е во состојба да се повлече од ангажманот и покрај тоа што можните влијанија од неможноста да прибави доволно соодветни ревизорски докази како резултат на ограничување на делокругот на ревизијата наметнато од страна на раководството е распростането[2], ревизорот може да смета дека е потребно да вклучи пасус за други прашања во извештајот на ревизорот за да објасни зошто е невозможно ревизорот да се повлече од ангажманот.

Релевантен е за корисниците да ги разберат одговорностите на ревизорот или извештајот на ревизорот

A6. Закон, регулатива или општо прифатена практика во одредено законодавство може да бара или да дозволува ревизорот детално да ги прикаже прашањата кои обезбедуваат дополнително објаснување на одговорностите на ревизорот во ревизијата на финансиските извештаи или на извештајот на ревизорот за истите. Кога е релевантно, може да се употребат еден или повеќе поднаслови кои ја опишуваат содржината на пасусот за други прашања.

A7. Пасусот за други прашања не се однесува на околности кога ревизорот има други одговорности за известување кои се дополнителни на одговорностите на ревизорот за известување за финансиските извештаи според МСР (види "Други одговорности за известување" дел во МСР 700[3]), или кога од ревизорот е побарано да изврши и да извести за дополнителни специфицирани постапки, или да изрази мислење за специфични прашања.

Известување за повеќе од еден сет на финансиски извештаи

A8. Ентитетот може да подготви еден сет на финансиски извештаи во согласност со одредена рамка за општа намена (на пример, националната рамка) и друг сет на финансиски извештаи во согласност со друга рамка за општа намена (на пример, Меѓународните стандарди за

[1] МСР 705, "Модификации на мислењето во извештајот на независниот ревизор"

[2] Види точка 13(б)(ii) од МСР 705 за разгледување на овие околности.

[3] МСР 700, "Формирање на мислење и известување за финансиските извештаи", точки 38-39.

ПАСУСИ ЗА НАГЛАСУВАЊЕ НА ПРАШАЊЕ И ПАСУСИ ЗА ДРУГИ ПРАШАЊА ВО ИЗВЕШТАЈОТ НА НЕЗАВИСНИОТ РЕВИЗОР

финансиско известување), и да го ангажира ревизорот да извести за двата сета на финансиски извештаи. Ако ревизорот утврдил дека рамките се прифатливи во соодветните околности, ревизорот може да вклучи пасус за други прашања во извештајот на ревизорот, посочувајќи на фактот дека е подготвен друг сет на финансиски извештаи од страна на истиот ентитет во согласност со друга рамка за општа намена и дека ревизорот има издадено извештај за таквите финансиски извештаи.

Ограничување на дистрибуцијата или користењето на извештајот на ревизорот

A9. Финансиските извештаи подготвени за посебна намена може да бидат подготвени во согласност со рамка за општа намена поради тоа што наменетите корисници имаат утврдено дека таквите финансиски извештаи со општа намена ги задоволуваат нивните потреби за финансиски информации. Со оглед дека извештајот на ревизорот е наменет за посебни корисници, ревизорот може да смета за потребно во околностите да вклучи пасус за други прашања, наведувајќи дека извештајот на ревизорот е наменет единствено за наменетите корисници, и не треба да се дистрибуира на или од страна на други страни.

*Вклучување на пасус за други прашања во извештајот на ревизорот*

A10. Содржината на пасусот за други прашања јасно одразува дека таквото друго прашање не се бара да биде презентирано и обелоденето во финансиските извештаи. Пасусот за друго прашање не вклучува информации кои на ревизорот му е забрането да ги обезбедува со закон, регулатива или други професионални стандарди, на пример, етички стандарди во однос на доверливост на информации. Пасусот за друго прашање исто така не вклучува информации кои се бара да бидат обезбедени од страна на раководството.

A11. Местото на пасусот за други прашања зависи од природата на информацијата која треба да се соопшти. Кога пасусот за други прашања е вклучен за да го привлече вниманието на корисниците на прашање кое е релевантно за тие да ја разберат ревизијата на финансиските извештаи, пасусот се вклучува веднаш после пасусот со мислењето и секој пасус за нагласување на прашање. Кога пасусот за други прашања е вклучен за да го привлече вниманието на корисниците на прашање во однос на други одговорности за известување на кои е посочено во извештајот на ревизорот, пасусот може да биде вклучен во делот со поднаслов "Извештај за други законски и регулаторни барања". Алтернативно, кога е релевантно за сите одговорности на ревизорот или за корисникот да го разбере извештајот на ревизорот, пасусот за други прашања може да биде вклучен како посебен дел после Извештајот за финансиските извештаи и Извештајот за другите законски или регулаторни барања.

**Комуникација со оние кои се задолжени за управување** (Точка 9)

A12. Таквата комуникација им овозможува на оние кои се задолжени за управување да се запознаат со природата на сите специфични прашања кои ревизорот има намера да ги истакне во извештајот на ревизорот, и им нуди можност да добијат дополнително разјаснување од ревизорот кога е потребно. Кога вклучувањето на пасус за други прашања за особено прашање во извештајот на ревизорот се појавува со секој последователен ангажман, ревизорот може да утврди дека не е потребно да ја повторува комуникацијата во секој ангажман.

ПАСУСИ ЗА НАГЛАСУВАЊЕ НА ПРАШАЊЕ И ПАСУСИ ЗА ДРУГИ ПРАШАЊА ВО ИЗВЕШТАЈОТ НА НЕЗАВИСНИОТ РЕВИЗОР

**Додаток 1**

(Пасус 2)

## Листа на МСР кои содржат барања за пасуси за нагласување на прашање

Овој додаток идентификува точки од други МСР кои стапуваат во сила за ревизии на финансиски извештаи за периоди кои започнуваат на или после 15 декември 2009 година, кои бараат ревизорот да вклучи пасус за нагласување на прашање во извештајот на ревизорот во одредени околности. Листата не претставува замена за разгледување на барањата и поврзаната примена и другиот објаснувачки материјал во МСР.

- МСР 210, "Договарање на условите на ревизорскиот ангажман" – точка 19(б)
- МСР 560, "Последователни настани" – точки 12(б) и 16
- МСР 570, "Континуитет" – точка 19
- МСР 800, "Посебни разгледувања – ревизии на финансиски извештаи подготвени во согласност со рамки за посебна намена" – точка 14

ПАСУСИ ЗА НАГЛАСУВАЊЕ НА ПРАШАЊЕ И ПАСУСИ ЗА ДРУГИ ПРАШАЊА ВО ИЗВЕШТАЈОТ НА НЕЗАВИСНИОТ РЕВИЗОР

**Додаток 2**

(Пасус 2)

## Листа на МСР кои содржат барања за пасуси за други прашања

Овој додаток идентификува точки од други МСР кои стапуваат во сила за ревизии на финансиски извештаи за периоди кои започнуваат на или после 15 декември 2009 година, кои бараат ревизорот да вклучи пасус за други прашања во извештајот на ревизорот во одредени околности. Листата не претставува замена за разгледување на барањата и поврзаната примена и другиот објаснувачки материјал во МСР.

- МСР 560, "Последователни настани" – точки12(б) и 16
- МСР 710,"Споредбени информации – кореспондирачки износи и споредбени финансиски извештаи" – точки 13-14, 16-17 и 19
- МСР 720, "Одговорности на ревизорот во врска со други информации во документи кои содржат ревидирани финансиски извештаи" – точка 10(а)

ПАСУСИ ЗА НАГЛАСУВАЊЕ НА ПРАШАЊЕ И ПАСУСИ ЗА ДРУГИ ПРАШАЊА ВО ИЗВЕШТАЈОТ НА НЕЗАВИСНИОТ РЕВИЗОР

**Додаток 3**

(Пасус А4)

## Илустрација на извештај на ревизорот кој содржи пасус за нагласување на прашање

**Околностите го вклучуваат следното:**

- **Ревизија на комплетен сет на финансиски извештаи со општа намена подготвени од страна на раководството на ентитетот во согласност со Меѓународните стандарди за финансиско известување.**
- **Условите на ревизорскиот ангажман го одразуваат описот на одговорностите на раководството за финансиските извештаи во МСР 210[4].**
- **Постои неизвесност во однос на нерешено исклучително прашање на судски спор.**
- **Отстапувањето од применливата рамка за финансиско известувања резултирало во квалификувано мислење.**
- **Покрај ревизијата на финансиски извештаи, ревизорот има и други одговорности за известување кои се бараат според локалните закони.**

ИЗВЕШТАЈ НА НЕЗАВИСНИОТ РЕВИЗОР

[Соодветен примател]

**Извештај за финансиските извештаи[5]**

Ние извршивме ревизија на придружните финансиски извештаи на претпријатието АБВ, кои го содржат билансот на состојба на 31 декември 20Х1 година, и билансот на успех, извештајот за промени во капиталот и извештајот на парични текови за годината тогаш завршена, и преглед на значајни сметководствени политики и други објаснувачки информации.

*Одговорноста[6] на раководството за финансиските извештаи*

Раководството е одговорно за подготовка и објективно презентирање на овие финансиски извештаи во согласност со Меѓународните стандарди за финансиско известување[7], и за таква интерна контрола каква што раководството смета дека му е потребна да овозможи подготовка на

[4] МСР 210, "Договарање на условите на ревизорскиот ангажман".

[5] Поднасловот "Извештај за финансиските извештаи "е непотребен во околности кога вториот поднаслов "Извештај за други законски и регулаторни барања" не е применлив.

[6] Или друг поим кој е соодветен во контекстот на законската рамка во конкретното законодавство.

[7] Кога одговорност на раководството е да подготви финансиски извештаи кои даваат вистинита и објективна слика, ова може да се чита: "Раководството е одговорно за подготовката на финансиски извештаи кои даваат вистинита и објективна слика во согласност со Меѓународните стандарди за финансиско известување, и за таква..."

ПАСУСИ ЗА НАГЛАСУВАЊЕ НА ПРАШАЊЕ И ПАСУСИ ЗА ДРУГИ ПРАШАЊА ВО ИЗВЕШТАЈОТ НА НЕЗАВИСНИОТ РЕВИЗОР

финансиски извештаи кои се ослободени од материјално погрешно прикажување, без разлика дали како резултат на измама или грешка.

*Одговорност на ревизорот*

Наша одговорност е да изразиме мислење за овие финансиски извештаи врз основа на нашата ревизија. Ние извршивме ревизија во согласност со Меѓународните стандарди за ревизија. Овие стандарди бараат да ги почитуваме етичките барања и да ја планираме и извршиме ревизијата на начин кој ќе ни овозможи да добиеме разумно уверување дека финансиските извештаи се ослободени од материјално погрешно прикажување.

Ревизијата вклучува извршување на постапки за обезбедување на ревизорски докази за износите и обелоденувањата во финансиските извештаи. Избраните постапки зависат од расудувањето на ревизорот, вклучувајќи ја и проценката на ризиците од материјално погрешно прикажување на финансиските извештаи, без разлика дали истото е резултат на измама или грешка. При спроведување на проценките на ризиците, ревизорот ги разгледува интерните контроли релевантни за подготвувањето и објективната презентација[8] на финансиските извештаи на ентитетот со цел да дизајнира ревизорски постапки коишто се соодветни во околностите, но не за целта на изразување на мислење за ефективноста на интерните контроли на ентитетот.[9] Ревизијата исто така вклучува и оценка на соодветноста на применетите сметководствени политики и на разумноста на сметководствените проценки направени од страна на раководството, доколку има, како и оценка на севкупната презентација на финансиските извешти.

Веруваме дека обезбедените ревизорски докази се доволни и соодветни за да обезбедат основа за нашето квалификувано ревизорско мислење.

*Основа за квалификувано мислење*

Краткорочните хартии од вредност со кои се тргува јавно, се признаени во билансот на состојба по ххх. Раководството не ги евидентирало овие хартии од вредност по пазарна вредност туку наместо тоа ги искажало по набавна вредност, што претставува отстапување од Меѓународните стандарди за финансиско известување. Евиденцијата на претпријатието укажува дека доколку раководството ги евидентирало хартиите од вредност за продажба по пазарна вредност, друштвото би признало нереализирана загуба од ххх во неговиот биланс на успех за годината. Сметководствена вредност на хартиите од вредност во билансот на состојба би бил намален за истиот износ на 31 декември 20Х1 година, и данокот на добивка, нето добивката и акционерскиот капитал би биле намалени за ххх, ххх и ххх соодветно.

*Квалификувано мислење*

Според нашето мислење, освен за влијанието на прашањето опишано во пасусот за основата за квалификувано мислење, финансиските извештаи ја презентираат објективно, во сите материјални аспекти (*или даваат вистинита и објективна слика на*), финансиската сосотојба на претпријатието АБВ на 31 декември 20Х1, и (*за*) неговата финансиска успешност и неговите парични текови годината тогаш завршена во согласност со Меѓународните стандарди за финансиско известување.

*Нагласување на прашање*

[8] Во случајот на фуснотата 7, ова може да се чита: "Кога ги прави тие проценки на ризикот, ревизорот ја разгледува интерната контрола релевантна за подготвувањето на финансиски извештаи на ентитетот кои даваат вистинита и објективна слика за да обликува ревизорски постапки коишто се соодветни во околностите, но не за целта на изразување на мислење за ефективноста на интерната контрола на ентитетот."

[9] Во околностите кога ревизорот исто така има одговорност и да изрази мислење за ефективноста на интерната контрола заедно со ревизијата на финансиските извештаи, оваа реченица би ја содржела следната формулација на зборови: „Кога ги прави тие проценки на ризикот, ревизорот ја разгледува интерната контрола релевантна за подготвувањето и објективното презентирање на финансиските извештаи на ентитетот за да обликува ревизорски постапки коишто се соодветни во околностите". Во случај на фуснотата 7, ова може да се чита: „Кога ги прави тие проценки на ризикот, ревизорот ја разгледува интерната контрола релевантна за подготвувањето на финансиските извештаи на ентитетот кои даваат вистинита и објективна слика за да обликува ревизорски постапки коишто се соодветни во околностите".

ПАСУСИ ЗА НАГЛАСУВАЊЕ НА ПРАШАЊЕ И ПАСУСИ ЗА ДРУГИ ПРАШАЊА ВО ИЗВЕШТАЈОТ НА НЕЗАВИСНИОТ РЕВИЗОР

Ние обрнуваме внимание на Белешката Х кон финансиските извештаи која ја опишува неизвесноста[10] во однос на исходот од покренатата судска постапка врз друштвото од страна на претпријатието XYZ. Нашето мислење не е квалификувано во однос на ова прашање.

**Извештај за други законски и регулаторни барања**

[Формата и содржината на овој дел од извештајот на ревизорот ќе се менуваат во зависност од природата на другите одговорности за известување на ревизорот.]

[Потпис на ревизорот]

[Датум на извештајот на ревизорот]

[Адреса на ревизорот]

[10] При истакнување на неизвесноста, ревизорот ја користи истата терминологија која се користи во белешката кон финансиските извештаи.

# МЕЃУНАРОДЕН СТАНДАРД ЗА РЕВИЗИЈА 710

# СПОРЕДБЕНИ ИНФОРМАЦИИ – КОРЕСПОНДИРАЧКИ ПОДАТОЦИ И СПОРЕДЛИВИ ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ

(Стапува во сила за ревизиите на финансиските извештаи за периодите кои почнуваат на или по 15 декември 2009 година)

**СОДРЖИНА**


| | Точка |
|---|---|
| **Вовед** | |
| Делокруг на овој МСР | 1 |
| Природа на спредбените информации | 2 – 3 |
| Датум на стапување во сила | 4 |
| **Цел** | 5 |
| **Дефиниции** | 6 |
| **Барања** | |
| Ревизорски постапки | 7 – 9 |
| Ревизорско известување | 10 – 19 |
| **Примена и друг објаснувачки материјал** | |
| Ревизорски постапки | A1 |
| Ревизорско известување | A2 – A11 |
| Додаток: Илустрации на извештај на ревизорот | |


Меѓународниот стандард за ревизија (МСР) 710, "Споредливи информации – кореспондирачки податоци и споредбени финансиски извештаи " треба да се чита во врска со МСР 200, "Општи цели на независниот ревизор и извршување на ревизијата во согласност со Меѓународните стандарди за ревизија".

# СПОРЕДБЕНИ ИНФОРМАЦИИ – КОРЕСПОНДИРАЧКИ ПОДАТОЦИ И СПОРЕДЛИВИ ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ

## Вовед

### Делокруг на овој МСР

1. Овој Меѓународен стандард за ревизија (МСР) се однесува на одговорноста на надворешниот ревизор во врска со споредбените информации при ревизијата на финансиските извештаи. Во случај кога финансиските извештаи од претходниот период се ревидирани од претходен ревизор или воопшто не се ревидирани, се барањата и упатствата од МСР 510[1] се применуваат во врска со почетните салда.

### Природа на споредбените информации

2. Природата на споредбените информации кои се презентираат во финансиските извештаи на ентитетот зависи од барањата на применливата рамка за финансиско известување. Постојат два општи начини на приод кон обврската на ревизорот за известување во однос на споредбените информации: кореспондирачки податоци и споредливи финансиски извештаи. Приодот кој ќе биде применет, често е дефиниран со закон или пропис, но може да биде специфициран и со условите на ангажманот.

3. Основните разлики во ревизорското известување кај двата приоди се:

(а) Кога се применуваат кореспондирачките податоци, ревизорското мислење за финансиските извештаи се однесува само на тековниот период; додека
(б) Кога се применуваат споредливите финансиски извештаи, ревизорското мислење се однесува на секој период за кој финансиските извештаи се презентирани.

Овој МСР одделно ги обработува барањата за ревизорското известување, за секој приод.

### Датум на стапување во сила

4. Овој МСР стапува во сила за ревизиите на финансиските извештаи за периодите кои почнуваат на или по 15 декември, 2009 година.

## Цели

5. Целите на ревизорот се:

(а) Да обезбеди достатен ревизорски доказ за тоа дали споредбените информации, вклучени во финансиските извештаи се презентирани, во сите материјални аспекти, во согласност со барањата за споредбени информации во применливата рамка за финансиско известување; и

(б) Да известува во согласност со обврските на ревизорот за известување.

## Дефиниции

6. За целите на МСР, следните термини го имаат значењето дадено подолу:

(а) Споредбени информации - Износите и обелоденувањата кои се вклучени во финансиските извештаи во однос на еден или повеќе претходни периоди во согласност со применливата рамка за финансиско известување.

[1] МСР 510, "Прв ревизорски ангажман – почетни салда"

# СПОРЕДБЕНИ ИНФОРМАЦИИ – КОРЕСПОНДИРАЧКИ ПОДАТОЦИ И СПОРЕДЛИВИ ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ

(б) Кореспондирачки податоци - Споредбени информации каде износите и другите обелоденувања за претходниот период се вклучени како интегрален дел на финансиските извештаи за тековниот период, а се наменети за читање само во однос на износите и другите обелоденувања кои што се однесуваат на тековниот период (посочени како "податоци за тековниот период"). Нивото на деталност презентирана во кореспондирачките износи и обелоденувањата е примарно диктирана од нивната релевантност кон податоците од тековниот период.

(в) Споредбени финансиски извештаи - Споредбени информации каде што износите и останатите обелоденувања за претходниот период се вклучени за споредба со финансиските извештаи за тековниот период, но доколку се ревидирани, мислењето на ревизорот посочува на нив. Нивото на информации кои се вклучени во тие споредбени финансиски извештаи се споредливи со оние од финансиските извештаи за тековниот период.

За целите на овој МСР, поимот "претходен период" треба да се чита како "претходни периоди" во случаи кога споредбените информации вклучуваат износи и обелоденувања за повеќе од еден период.

## Барања

### Ревизорски постапки

7. Ревизорот ќе одлучи дали финансиските извештаи вклучуваат споредбени информации според барањата на применливата рамка за финансиско известување и дали тие информации се соодветно класифицирани. За таа цел, ревизорот ќе оцени дали:

(а) Споредбените информации се усогласени со износите и другите обелоденување презентирани во претходниот период или, во случај кога е соодветно, повторно се прикажани; и

(б) Сметководствените политики рефлектирани во споредбените информации се конзистентни со тие применети во тековниот период, или ако имало промени во сметководствените политики, дали таквите промени се соодветно презентирани и обелоденети.

8. Доколку ревизорот, додека извршува ревизија за тековниот период, стане свесен за можни материјални погрешни прикажувања во споредбените информации, ревизорот ќе изврши такви дополнителни ревизорски постапки кои се потребни во дадените услови да обезбеди доволен ревизорски доказ за да одлучи дали постојат материјално погрешни прикажувања. Доколку ревизорот ги ревидирал финансиските извештаи од претходниот период, тогаш ќе ги следи релевантните барања на МСР 560[2]. Ако финансиските извештаи од претходниот период се изменети, ревизорот треба да потврди дека споредбените информации се усогласени со изменетите финансиски извештаи.

9. Во согласност со МСР 580[3] ревизорот ќе побара писмо со изјави на раководството за сите периоди на кои се однесува ревизорското мислење. Ревизорот исто така ќе побара посебно писмо со изјави на раководството во врска со било кое повторно прикажување направено со цел да се да се исправи било кое материјално погрешно прикажување во финансиските извештаи од претходниот период кои влијаат на споредбените информации (точка А1).

[2] МСР 500, "Последователни настани", точки 14 - 17

[3] МСР 580, "Писмо со изјавави на раководството", точка 14

# СПОРЕДБЕНИ ИНФОРМАЦИИ – КОРЕСПОНДИРАЧКИ ПОДАТОЦИ И СПОРЕДЛИВИ ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ

**Ревизорско известување**

*Кореспондирачки податоци*

10. Кога се презентираат кореспондирачки податоци, ревизорското мислење нема да се однесува на кореспондирачките податоци, освен во случаи опишани во точките 11, 12 и 14 (точка А2).

11. Доколку ревизорскиот извештај од претходниот период, како што бил претходно издаден, вклучува мислење со резерва, воздржување од мислење, или неповолно мислење, и прашањето поради кое е дадено вакво мислење сеуште не е разрешено, ревизорот ќе го модифицира ревизорското мислење за финансиските извештаи за тековниот период. Во пасусот Основи за модифицирано мислење во ревизорскиот извештај, ревизорот ќе направи едно од следниве:

(а) Да се повика и на информациите од тековниот период и на споредбените податоци во описот на прашањето кое е причина за модифицираното мислење, во случаи кога ефектотот или потенцијалниот ефект на прашањето на износите од тековната година се материјални; или

(б) Во останатите случаи, може да објасни дека ревизорското мислење е модифицирано поради ефектите или потенцијалните ефекти на неразрешеното прашање врз споредливоста на износите од тековната година и кореспондирачките податоци. (точки А3 – А5)

12. Доколку ревизорот обезбеди ревизорски доказ дека во финансиските извештаи за претходниот период, за кои било издадено мислење без резерва, постои материјално погрешно прикажување, и кореспондирачките податоци не се правилно повторно прикажани или не се извршени соодветни обелоденувања, ревизорот ќе издаде мислење со резерва или неповолно мислење во ревизорскиот извештај за финансиските извештаи за тековниот период, модифицирано во однос на вклучените кореспондирачки податоци. (точка А6)

Финансиските извештаи од претходниот период се ревидирани од претходен ревизор

13. Доколку финансиските извештаи од претходниот период се ревидирани од претходен ревизор и ревизорот не е ограничен од закон или друг пропис да се повика на извештајот на претходниот ревизор на кореспондирачките податоци, и доколку ревизорот одлучи да го направи истото, тогаш ревизорот, во пасусот Останати прашања во ревизорскиот извештај, ќе наведе:

(а) Дека финансиските извештаи од претходниот период се ревидирани од друг ревизор;

(б) Видот на ревизорското мислење издадено од претходниот ревизор, и доколку мислењето е модифицирано, ќе ги наведе причините за тоа;и

(в) Датум на извештајот на претходниот ревизор. (точка А7)

Финансиските извештаи од претходниот период не се ревидирани

14. Доколку финансиските извештаи од претходниот период не се ревидирани, во пасусот Останати прашања во ревизорскиот извештај, ревизорот ќе наведе дека кореспондирачките податоци не се ревидирани. Ваквата изјава, сепак, не го ослободува ревизорот од обврската да обезбеди доволен и соодветен ревизорски

# СПОРЕДБЕНИ ИНФОРМАЦИИ – КОРЕСПОНДИРАЧКИ ПОДАТОЦИ И СПОРЕДЛИВИ ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ

доказ дека почетните салда не содржат погрешни прикажувања кои материјално влијаат на финансиските извештаи за тековниот период.[4]

*Споредбени финансиски извештаи*

15. Кога се презентираат споредбени финансиски извештаи, ревизорското мислење ќе се повика на секој период за кој се презентирани финансиски извештаи и за кои е изразено ревизорско мислење. (точки А8 – А9)

16. Кога се известува за финансиски извештаи од претходни периоди во врска со ревизијата за тековниот период, доколку ревизорското мислење за претходниот период се разликува од мислењето кое веќе го издал претходниот ревизор, ревизорот ќе ги обелодени значајните причини за различното мислење во пасусот Останати прашања во согласност со МСР 706[5]. (точка А10)

Финансиските извештаи од претходниот период се ревидирани од претходен ревизор

17. Доколку финансиските извештаи за претходниот период се ревидирани од претходен ревизор, во дополнување на изразувањето на ревизорското мислење за финансиските извештаи за тековниот период, во пасусот Останати прашања, ревизорот ќе наведе:

(а) Дека финансиските извештаи од претходниот период се ревидирани од претходниот ревизор;

(б) Видот на ревизорското мислење издадено од претходниот ревизор, и доколку мислењето е модифицирано, причините за тоа; и

(в) Датум на извештајот на претходниот ревизор,

Освен доколку ревизорскиот извештај на претходниот ревизор за финансиските извештаи за претходниот период не е повторно издаден со финансиските извештаи.

18. Доколку ревизорот одлучи дека постои материјално погрешно прикажување кое влијае на финансиските извештаи од претходниот период за кои претходниот ревизор издал мислење без резерва, ревизорот ќе го комуницира материјалното погрешно прикажување со релевантното ниво на раководството, и со лицата задолжени за управување, доколку сите лица задолжени за управување не се вклучени во управување на ентитетот[6], и ќе побара претходниот ревизор да биде известен. Доколку се изменат финансиските извештаи за претходниот период, и претходниот ревизор се согласи да издаде нов ревизорски извештај за изменетите финансиски извештаи за претходниот период, ревизорот ќе известува само за тековниот период. (точка А11)

Финансиските извештаи од претходниот период не се ревидирани

19. Доколку финансиските извештаи од претходниот период не се ревидирани, во пасусот Останати прашања во ревизорскиот извештај, ревизорот ќе наведе дека споредбените финансиски извештаи не се ревидирани. Ваквата изјава, сепак, не го ослободува ревизорот од обврската да обезбеди доволен ревизорски доказ дека

---

[4] МСР 510, точка 6

[5] МСР 706, "Пасус за нагласување на прашање и пасус за останати прашања во извештајот на независниот ревизор", точка 8

[6] МСР 260, "Комуницирање со оние кои се задолжени за управувањето", точка 13

# СПОРЕДБЕНИ ИНФОРМАЦИИ – КОРЕСПОНДИРАЧКИ ПОДАТОЦИ И СПОРЕДЛИВИ ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ

почетните салда не содржат погрешни прикажувања кои материјално влијаат на финансиските извештаи од тековниот период[7].

***

## Примена и друг објаснувачки материјал

### Ревизорски постапки

*Писмо со изјави на раководството* (Точка 9)

А1. Во случај кога се користат споредбени финансиски извештаи, писмото со изјави на раководството се бара за сите периоди наведени во ревизорското мислење, бидејќи раководството треба да потврди дека писмото со изјави кое претходно го издало во однос на претходните период останува валидно. Во случај кога се користат кореспондирачки податоци, писмото со изјави на раководството се бараат само за тековниот период затоа што ревизорското мислење се однесува на тие финансиски извештаи, кои ги вклучуваат кореспондирачките податоци. Како и да е, ревизорот бара посебно писмо со изјави на раководството во врска со било кое повторно прикажување извршено за корекција на материјално погрешно прикажување во финансиските извештаи за претходниот период кои влијаат на споредбените информации.

### Ревизорско известување

*Кореспондирачки податоци* (Точка 10)

Без референца во ревизорското мислење (точка 10)

А2. Ревизорското мислење не се однесува на кореспондирачките податоци бидејќи ревизорското мислење се однесува на финансиските извештаи од тековниот период како целина, вклучувајќи ги кореспондирачките податоци.

Модификација на ревизорски извештај од претходен период, неразрешена (точка 11)

А3. Во случај кога ревизорскиот извештај од претходниот период, како што е претходно издаден, вклучува мислење со резерва, воздржување од мислење или неповолно мислење, и прашањето кое е причина за модифицираното мислење е разрешено и правилно евидентирано или обелоденето во финансиските извештаи во согласност со применливата рамка за финансиско известување, ревизорското мислење за тековниот период нема потреба да се повикува на претходната модификација.

А4. Во случај кога ревизорскиот извештај од претходниот период, како што е претходно прикажано, вклучува мислење со резерва, воздржување од мислење или неповолно мислење, прашањето кое е причина за модифицираното мислење може да не биде релевантно за податоците од тековната година. Како и да е, мислење со резерва, воздржување од мислење, или неповолно мислење (во зависност од тоа што е применливо), може да биде потребно за финансиските извештаи од тековната година поради ефектите или потенцијалните ефекти на неразрешеното прашање на споредливоста на тековните и кореспондирачките податоци.

А5. Илустративни примери за ревизорски извештај во случај кога претходниот ревизорски извештај вклучува модифицирано мислење и прашањето кое е причина за модификација не е разрешено, се содржани во Илустрациите 1 и 2 во Додатокот.

---

[7] МСР 510, точка 6

# СПОРЕДБЕНИ ИНФОРМАЦИИ – КОРЕСПОНДИРАЧКИ ПОДАТОЦИ И СПОРЕДЛИВИ ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ

Погрешно прикажување во финансиски извештаи од претходен период (точка 12)

A6. Кога финансиските извештаи од претходниот период кои имаат погрешни прикажувања не се променети и ревизорскиот извештај не е повторно издаден, а кореспондирачките податоци се соодветно променети или соодветни обелоденувања се вклучени во финансиските извештаи за тековниот период, ревизорскиот извештај може да вклучи пасус за обрнување на внимание објаснувајќи ги условите и повикувајќи се, каде е релевантно, на обелоденувањата кои целосно го објаснуваат прашањето кое може да најдено во финансиските извештаи (види МСР 706).

Финансиските извештаи од претходниот период се ревидирани од претходен ревизор (точка 13)

A7. Илустративен пример на ревизорски извештај за случај кога финансиските извештаи од претходниот период се ревидирани од претходен ревизор и на ревизорот не му е забрането со закон или друг пропис да се повика на кореспондирачките податоци од извештајот на претходниот ревизор, е вклучен во Илустрацијата 3 во Додатокот.

*Споредливи финансиски извештаи*

Повикување на ревизорското мислење (точка 15)

A8. Бидејќи ревизорскиот извештај за споредливите финансиски извештаи се однесува на финансиските извештаи на сите презентирани периоди, ревизорот може да изрази мислење со резерва или неповолно мислење, или да се воздржи од давање мислење, или да вклучи пасус за обрнување на внимание за еден или повеќе периоди, додека изразува мислење за финансиските извештаи различно од мислењето за другите периоди.

A9. Илустративен пример за ревизорскиот извештај за случај кога од ревизорот се бара да извести за финансиските извештаи од двата периоди, и тековниот и претходниот период во врска со ревизијата на тековниот, а претходниот период вклучува мислење со резерва и прашањето кое е причина за мислењето со резерва не е решено, е вклучен во Илустрација 4 во Додатокот.

Мислењето за претходниот период е различно од претходно издаденото мислење (точка 16)

A10. Кога се известува за финансиски извештаи од претходен период во врска со ревизија на тековниот период, мислењето изразено за финансиските извештаи за претходниот период може да биде различно од претходно изразеното мислење, ако ревизорот во текот на ревизијата на тековниот период добие сознание за услови или настани кои материјално влијаат на финансиските извештаи на претходниот период. Во некои регулативи, ревизорот може да има дополнителна обврска за известување, дизајнирана со цел да спречи идно потпирање на претходно издадениот ревизорски извештај за финансиските извештаи од претходниот период.

Финансиските извештаи за претходниот период се ревидирани од претходен ревизор (точка 18)

A11. Претходниот ревизор може да не сака или да не може повторно да го издаде ревизорскиот извештај за финансиските извештаи за претходниот период. Пасус за Останати прашања во ревизорскиот извештај може да укаже дека претходниот ревизор издал извештај за финансиските извештаи за претходниот период пред истите да бидат изменети. Исто така, доколку ревизорот е ангажиран да изврши ревизија и да

# СПОРЕДБЕНИ ИНФОРМАЦИИ – КОРЕСПОНДИРАЧКИ ПОДАТОЦИ И СПОРЕДЛИВИ ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ

обезбеди доволен и соодветен ревизорски доказ за да биде задоволен во врска со извршените измени, ревизорскиот извештај може да го вклучи следниов пасус:

> Како дел од нашата ревизија за финансиските извештаи за 20X2 година, извршивме ревизија и на усогласувањата опишани во Забелешка X, кои беа применети за измена на финансиските извештаи за 20X1 година. Според наше мислење, ваквите усогласувања се соодветни и правилно применети. Ние не бевме ангажирани за да извршиме ревизија, проверка или да примениме било какви ревизорски постапки на финансиските извештаи од 20X1 година, освен оние кои се потребни во врска со корекциите, и соодветно, не изразуваме мислење или не искажуваме било каква друга форма на уверување за финансиските извештаи во целина, за 20X1 година.

# СПОРЕДБЕНИ ИНФОРМАЦИИ – КОРЕСПОНДИРАЧКИ ПОДАТОЦИ И СПОРЕДЛИВИ ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ

**Додаток**

## Илустрација на извештај на ревизорот

**Илустрација 1 – Кореспондирачки податоци** (точка А5)

**Извештај кој ги илустрира условите опишани во точка 11(а), како што следува:**

- **Ревизорскиот извештај за претходниот период, како што е претходно издаден, вклучува мислење со резерва.**
- **Прашањето кое е причина за мислењето со резерва не е разрешено.**
- **Ефектите или потенцијалните ефекти на прашањето врз износите од тековниот период се материјални и бараат мислење со резерва за износите од тековната година.**

ИЗВЕШТАЈ НА НЕЗАВИСНИОТ РЕВИЗОР

[Соодветен примател]

**Извештај за Финансиските извештаи**[8]

Ние извршивме ревизија на финансиските извештаи на компанијата АБВ, кои се состојат од Билансот на состојба на ден 31 декември 20Х1, и Билансот на успех, Извештајот за промени во капиталот и Извештајот за парични текови, за годината што тогаш завршн и преглед на значајните сметководствени политики и други објаснувачки информации.

*Одговорност на раководството*[9] *за финансиските извештаи*

раководството е одговорно за подготовка и објективно презентирање на финансиските извештаи во согласност со Меѓународните стандарди за финансиско известување[10], и за такви интерни контроли, кои раководството ги смета за потребни со цел да овозможат изработка на финансиски извештаи ослободени од материјално погрешни прикажувања, без разлика дали произлегуваат од измама или грешка.

*Одговорност на ревизорот*

Наша одговорност е да изразиме мислење за овие финансиски извештаи врз основа на нашата ревизија. Ние ја спроведовме нашата ревизија во согласност со Меѓународните стандарди за ревизија. Овие стандарди бараат да ги почитуваме етичките барања и да ја

---

[8] Поднасловот "Извештај за финансиските извештаи" е непотребен во услови кога вториот поднаслов "Извештај за останати обврски врз основа на други законски или регулаторни барања" не е применлив

[9] Или друг термин кој е соодветен во контекст на правната рамка во соодветното законодавство

[10] Онаму каде одговорноста на раководството е да подготви финансиски извештаи кои даваат вистинска и објективна слика ова може да гласи: "Раководството е одговорно за подготвувањето и објективното презентирање на овие финансиски извештаи во согласност со Меѓународните стандарди за финансиско известување, и за такви...."

# СПОРЕДБЕНИ ИНФОРМАЦИИ – КОРЕСПОНДИРАЧКИ ПОДАТОЦИ И СПОРЕДЛИВИ ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ

планираме и извршиме ревизијата за да добиеме разумно уверување дека финансиските извештаи се ослободени од материјално погрешно прикажување.

Ревизијата вклучува извршување на постапки за прибавување на ревизорски доказ за износите и обелоденувањата во финансиските извештаи. Избраните постапки зависат од расудувањето на ревизорот, вклучувајќи ја и проценката на ризиците од материјално погрешно прикажување во финансиските извештаи, без разлика дали произлегуваат од измама или грешка. Кога ги прави тие проценки на ризикот, ревизорот ја разгледува интерната контрола релевантна за подготвувањето и објективното презентирање[11] на финансиските извештаи, за да обликува ревизорски постапки соодветни на условите, но не со цел да изрази мислење за ефективноста на интерните контроли на ентитетот[12]. Ревизијата исто така вклучува и оценка на соодветноста на користените сметководствени политики и на разумноста на сметководствените проценки направени од страна на раководството, како и оценка на севкупното презентирање на финансиските извештаи.

Ние веруваме дека ревизорските докази кои што ги имаме прибавено се достатни и соодветни за да обезбедат основа за нашето мислење со резерва.

*Основа за мислење со резерва со резерва*

Како што е презентирано во Забелешка Х кон финансиските извештаи, во финансиските извештаи не е извршена депрецијација, што претставува отстапување од Меѓународните стандарди за финансиско известување. Наведеното е резултат на одлука на раководството, донесена на почетокот на претходната година, што претставуваше причина да изразиме мислење со резерва за таа година. Врз основа на праволинискиот метод на депрецијација и годишни стапки од 5% за градежни објекти и 20% за опрема, загубата за годината треба да биде поголема за износ од ХХХ во 20Х1 и ХХХ во 20Х0, недвижностите, постројките и опремата треба да бидат намалени за акумулираната депрецијација во износ од ХХХ во 20Х1 и ХХХ во 20Х0, и акумулираната загуба треба да биде зголемена за износ од ХХХ во 20Х1 и ХХХ во 20Х0.

*Мислење со резерва*

Според наше мислење, со исклучок на ефектите во врска со прашањето презентирано во пасусот Основа за мислење со резерва, финансиските извештаи ја презентираат објективно во сите матријални аспекти *(или даваат вистинита и објективна слика на)* финансиската состојба на компанијата АБВ, со состојба на 31 декември 20Х1, и *(на)* нејзиното финансиско работење и паричните текови за годината што завршува тогаш, во согласност со Меѓународните стандарди за финансиско известување.

---

[11] Во случај на фуснота 10, ова може да значи: "Кога ги прави тие проценки, ревизорот ја разгледува интерната контрола којашто е релевантна за подготвувањето и објективното презентирање на финансиските извештаи на ентитетот за да обликува ревизорски постапки коишто ќе бидат соодветни во околностите, но не за целите на изразување мислење за ефективноста на интерните контроли на друштвото"

[12] Во услови кога ревизорот исто така треба да изрази мислење за ефективноста на интерните контроли во врска со ревизијата на финансиските извештаи, оваа реченица може да се прикаже и на следниов начин: "Кога ги прави тие проценки, ревизорот ја разгледува интерната контрола којашто е релевантна за подготвувањето и објективното презентирање на финансиските извештаи на ентитетот за да обликува ревизорски постапки коишто ќе бидат соодветни во околностите". Во случај на фуснота 10, ова може да значи: "Кога ги прави тие проценки, ревизорот ја разгледува интерната контрола којашто е релевантна за подготвувањето и објективното презентирање на финансиските извештаи на ентитетот за да обликува ревизорски постапки коишто ќе бидат соодветни во околностите".

# СПОРЕДБЕНИ ИНФОРМАЦИИ – КОРЕСПОНДИРАЧКИ ПОДАТОЦИ И СПОРЕДЛИВИ ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ

**Извештај за други правни и регулативни барања**

[Формата и содржината на овој дел на ревизорскиот извештај ќе се разликува во зависност од природата на другите одговорности за известување на ревизорот]

[Потпис на ревизорот]

[Датум на ревизорскиот извештај]

[Адреса на ревизорот]

# СПОРЕДБЕНИ ИНФОРМАЦИИ – КОРЕСПОНДИРАЧКИ ПОДАТОЦИ И СПОРЕДЛИВИ ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ

**Илустрација 2 – Кореспондирачки податоци** (Точка А5)

**Извештај кој ги илустрира условите опишани во точка 11(б), како што следува:**

- **Ревизорскиот извештај за претходниот период, како што е претходно издаден, вклучува мислење со резерва.**
- **Прашањето кое е причина за мислењето со резерва не е разрешено.**
- **Ефектите или потенцијалните ефекти на прашањето врз износите од тековниот период не се материјални, но бараат мислење со резерва, поради ефектите или можните ефекти на неразрешеното прашање врз споредливоста на износите од тековната година со кореспондирачките податоци.**

ИЗВЕШТАЈ НА НЕЗАВИСНИОТ РЕВИЗОР

[Соодветен примател]

**Извештај за Финансиските извештаи**[13]

Ние извршивме ревизија на финансиските извештаи на компанијата АБВ, кои се состојат од Билансот на состојба на ден 31 декември 20Х1, и Билансот на успех, Извештајот за промени во капиталот и Извештајот за парични текови, за годината што завршува на 31 декември 20Х1, и преглед на значајни сметководствени политики и други објаснувачки информации.

*Одговорност на раководството*[14] *за финансиските извештаи*

раководството е одговорно за подготовка и објективно презентирање на финансиските извештаи во согласност со Меѓународните стандарди за финансиско известување[15], и за такви интерни контроли, кои раководството ги смета за потребни со цел да овозможат изработка на финансиски извештаи ослободени од материјално погрешни прикажувања, без разлика дали произлегуваат од измама или грешка.

*Одговорност на ревизорот*

Наша одговорност е да изразиме мислење за овие финансиски извештаи врз основа на нашата ревизија. Ние ја спроведовме нашата ревизија во согласност со Меѓународните стандарди за ревизија. Овие стандарди бараат да ги почитуваме етичките барања, да ја планираме и извршиме ревизијата на начин кој ќе ни овозможи да добиеме разумно уверување дека финансиските извештаи се ослободени од материјално погрешно прикажување.

Ревизијата вклучува извршување на постапки за прибавување на ревизорски доказ за износите и обелоденувањата во финансиските извештаи. Избраните постапки зависат од расудувањето на ревизорот, вклучувајќи ја и проценката на ризиците од материјално

[13] Поднасловот "Извештај за финансиските извештаи" е непотребен во услови кога вториот поднаслов "Извештај за останати обврски врз основа на други законски или регулаторни барања" не е применлив

[14] Или друг термин кој е соодветен во контекст на правната рамка во соодвеното законодавство

[15] Онаму каде одговорноста на раководството е да подготви финансиски извештаи кои даваат вистинска и објективна слика ова може да гласи: "Раководството е одговорно за подготвувањето и објективното презентирање на овие финансиски извештаи во согласност со Меѓународните стандарди за финансиско известување...."

# СПОРЕДБЕНИ ИНФОРМАЦИИ – КОРЕСПОНДИРАЧКИ ПОДАТОЦИ И СПОРЕДЛИВИ ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ

погрешно прикажување во финансиските извештаи, без разлика дали произлегуваат од измама или грешка. Кога ги прави тие проценки на ризикот, ревизорот ја разгледува интерната контрола релевантна за подготвувањето и објективното презентирање[16] на финансиските извештаи, за да дизајнира ревизорски постапки соодветни на условите, но не со цел да изрази мислење за ефективноста на интерните контроли на ентитетот[17]. Ревизијата исто така вклучува и оценка на соодветноста на користените сметководствени политики и на разумноста на сметководствените проценки направени од страна на раководството, како и оценка на севкупната презентација на финансиските извештаи.

Ние веруваме дека ревизорските докази кои што ги имаме прибавено се доволни и соодветни за да обезбедат основа за нашето мислење со резерва.

*Основа за мислење со резерва*

Бидејќи бевме назначени за ревизори на компанијата АБВ во текот на 20Х0 година, не бевме во можност да присуствуваме на годишниот попис на почетокот на наведениот период или пак да обезбедиме задоволително уверување во врска со количината на залихи, со примена на други алтернативни постапки. Поради тоа што почетната состојба на залихите влијае на утврдувањето на резулатите од активностите, не бевме во можност да утврдиме дали се потребни корекции на резултатите од активностите или на почетната состојба за 20Х0 година. Нашето ревизорско мислење за финансиските извештаи за периодот кој завршува на 31 декември 20Х0 беше мислење со резерва соодветно. Нашето мислење за финансиските извештаи од тековниот период е исто така мислење со резерва, поради можните ефекти на наведеното прашање врз споредливоста на износите од тековната година со кореспондирачките податоци.

*Мислење со резерва*

Според наше мислење, освен за можните ефекти врз кореспондирачките податоци на прашањето опишано во пасусот Основа за мислење со резерва, финансиските извештаи се презентирани објективно, во сите матријални аспекти (*или даваат вистинита и објективна слика*) финансиската состојба на компанијата АБВ, со состојба на 31 декември 20Х1, и (на) нејзиното финансиско работење и паричните текови за годината што завршува на наведениот датум, во согласност со Меѓународните Стандарди за Финансиско Известување.

---

[16] Во случај на фуснота 15, ова може да значи: "Кога ги прави тие проценки, ревизорот ја разгледува интерната контрола којашто е релевантна за подготвувањето и објективното презентирање на финансиските извештаи на ентитетот за да обликува ревизорски постапки коишто ќе бидат соодветни во околностите, но не за целите на изразување мислење за ефективноста на интерните контроли на друштвото"

[17] Во услови кога ревизорот исто така треба да изрази мислење за ефективноста на интерните контроли во врска со ревизијата на финансиските извештаи, оваа реченица може да се прикаже и на следниов начин: "Кога ги прави тие проценки, ревизорот ја разгледува интерната контрола којашто е релевантна за подготвувањето и објективното презентирање на финансиските извештаи на ентитетот за да обликува ревизорски постапки коишто ќе бидат соодветни во околностите". Во случај на фуснота 15, ова може да значи: "Кога ги прави тие проценки, ревизорот ја разгледува интерната контрола којашто е релевантна за подготвувањето и објективното презентирање на финансиските извештаи на ентитетот за да обликува ревизорски постапки коишто ќе бидат соодветни во околностите".

# СПОРЕДБЕНИ ИНФОРМАЦИИ – КОРЕСПОНДИРАЧКИ ПОДАТОЦИ И СПОРЕДЛИВИ ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ

**Извештај за други правни и регулативни барања**

[Формата и содржината на овој дел на ревизорскиот извештај ќе се разликува во зависност од природата на другите одговорности за известување на ревизорот]

[Потпис на ревизорот]

[Датум на ревизорскиот извештај]

[Адреса на ревизорот]

# СПОРЕДБЕНИ ИНФОРМАЦИИ – КОРЕСПОНДИРАЧКИ ПОДАТОЦИ И СПОРЕДЛИВИ ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ

**Илустрација 3 – Кореспондирачки податоци** (Точка А7)

| **Извештај кој ги илустрира условите опишани во точка 13, како што следува:** |
|---|
| • **Финансиските извештаи за претходниот период се ревидирани од претходен ревизор.** |
| • **На ревизорот не му е забрането со закон или друг пропис да се повика на кореспондирачките податоци од извештајот на претходниот ревизор и одлучува да го направи истото.** |

ИЗВЕШТАЈ НА НЕЗАВИСНИОТ РЕВИЗОР

[Соодветен примател]

**Извештај за Финансиските Извештаи**[18]

Ние извршивме ревизија на финансиските извештаи на компанијата АБВ, кои се состојат од Билансот на состојба на ден 31 декември 20Х1, и Билансот на успех, Извештајот за промени во капиталот и Извештајот за парични текови, за годината што завршува тогаш, и преглед на значајни сметководствени политики и други објаснувачки информации.

*Одговорност на раководството*[19] *за финансиските извештаи*

раководството е одговорно за подготовка и објективно презентирање на финансиските извештаи во согласност со Меѓународните стандарди за финансиско известување[20], и за такви интерни контроли, кои раководството ги смета за потребни со цел да овозможат изработка на финансиски извештаи ослободени од материјално погрешни прикажувања, без разлика дали произлегуваат од измама или грешка.

*Одговорност на ревизорот*

Наша одговорност е да изразиме мислење за овие финансиски извештаи врз основа на нашата ревизија. Ние ја спроведовме нашата ревизија во согласност со Меѓународните стандарди за ревизија. Овие стандарди бараат да ги почитуваме етичките барања, да ја планираме и извршиме ревизијата на начин кој ќе ни овозможи да добиеме разумно уверување дека финансиските извештаи се ослободени од материјално погрешно прикажување.

Ревизијата вклучува извршување на постапки за прибавување на ревизорски доказ за износите и обелоденувањата во финансиските извештаи. Избраните постапки зависат од расудувањето на ревизорот, вклучувајќи ја и проценката на ризиците од материјално погрешно прикажување во финансиските извештаи, без разлика дали произлегуваат од измама или грешка. Кога ги прави тие проценки на ризикот, ревизорот ја разгледува интерната контрола релевантна за подготвувањето и објективното презентирање[21] на финансиските извештаи, за да дизајнира ревизорски постапки соодветни на условите, но

---

[18] Поднасловот "Извештај за финансиските извештаи" е непотребен во услови кога вториот поднаслов "Извештај за останати обврски врз основа на други законски или регулаторни барања" не е применлив

[19] Или друг термин кој е соодветен во контекст на правната рамка во соодвеното законодавство

[20] Онаму каде одговорноста на раководството е да подготви финансиски извештаи кои даваат вистинска и објективна слика ова може да гласи: "Раководството е одговорно за подготвувањето и објективното презентирање на овие финансиски извештаи во согласност со Меѓународните стандарди за финансиско известување...."

# СПОРЕДБЕНИ ИНФОРМАЦИИ – КОРЕСПОНДИРАЧКИ ПОДАТОЦИ И СПОРЕДЛИВИ ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ

не со цел да изрази мислење за ефективноста на интерните контроли на ентитетот[22]. Ревизијата исто така вклучува проценка на тоа дали сметководствените политики кои се применети се соодветни и дали се извршени разумни сметководствени проценки од страна на раководството, како и проценка на севкупната презентација на финансиските извештаи.

Ние веруваме дека ревизорските докази кои што ги имаме прибавено се достатни и соодветни за да обезбедат основа за нашето мислење со резерва.

*Мислење*

Според наше мислење, финансиските извештаи ја презентираат објективно во сите матријални аспекти *(или даваат вистинита и објективна слика на)* финансиската состојба на компанијата АБВ, со состојба на 31 декември 20Х1, и *(на)* нејзиното финансиско работење и паричните текови за годината што завршува тогаш, во согласност со Меѓународните стандарди за финансиско известување.

*Останати прашања*

Финансиските извештаи на компанијата АБВ за годината што завршува на 31 декември 20Х0, се ревидирани од претходниот ревизор кој изразил мислење без резерва за истите на 31 март 20Х1.

**Извештај за други правни и регулативни барања**

[Формата и содржината на овој дел на ревизорскиот извештај ќе се разликува во зависност од природата на другите одговорности за известување на ревизорот]

[Потпис на ревизорот]

[Датум на ревизорскиот извештај]

[Адреса на ревизорот]

---

[21] Во случај на фуснота 20, ова може да значи: "Кога ги прави тие проценки, ревизорот ја разгледува интерната контрола којашто е релевантна за подготвувањето и објективното презентирање на финансиските извештаи на ентитетот за да обликува ревизорски постапки коишто ќе бидат соодветни во околностите, но не за целите на изразување мислење за ефективноста на интерните контроли на друштвото"

[22] Во услови кога ревизорот исто така треба да изрази мислење за ефективноста на интерните контроли во врска со ревизијата на финансиските извештаи, оваа реченица може да се прикаже и на следниов начин: "Кога ги прави тие проценки, ревизорот ја разгледува интерната контрола којашто е релевантна за подготвувањето и објективното презентирање на финансиските извештаи на ентитетот за да обликува ревизорски постапки коишто ќе бидат соодветни во околностите". Во случај на фуснота 20, ова може да значи: "Кога ги прави тие проценки, ревизорот ја разгледува интерната контрола којашто е релевантна за подготвувањето и објективното презентирање на финансиските извештаи на ентитетот за да обликува ревизорски постапки коишто ќе бидат соодветни во околностите".

# СПОРЕДБЕНИ ИНФОРМАЦИИ – КОРЕСПОНДИРАЧКИ ПОДАТОЦИ И СПОРЕДЛИВИ ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ

**Илустрација 4 – Споредливи финансиски извештаи** (Точка А9)

| **Извештај кој ги илустрира условите опишани во пасус 15, како што следува:** |
|---|
| • **Ревизорот треба да изрази мислење и за финансиските извештаи за тековниот период и за финансиските извештаи од претходниот период во врска со ревизијата на тековниот период.** |
| • **Ревизорскиот извештај за претходниот период, како што веќе издаден, вклучува мислење со резерва.** |
| • **Прашањето кое е причина за мислењето со резерва не е разрешено.** |
| • **Ефектите или потенцијалните ефекти на прашањето врз износите од тековниот период се материјални и за финансиските извештаи од тековниот период и за финансиските извештаи од претходниот период и бараат мислење со резерва.** |

ИЗВЕШТАЈ НА НЕЗАВИСНИОТ РЕВИЗОР

[Соодветен примател]

**Извештај за Финансиските Извештаи**[23]

Ние извршивме ревизија на финансиските извештаи на компанијата АБВ, кои се состојат од Билансот на состојба на ден 31 декември 20Х1, и Билансот на успех, Извештајот за промени во капиталот и Извештајот за парични текови, за годината што завршува на 31 декември 20Х1, и преглед на значајни сметководствени политики и други објаснувачки информации.

*Одговорност на раководството*[24] *за финансиските извештаи*

раководството е одговорно за подготовка и објективно презентирање на финансиските извештаи во согласност со Меѓународните стандарди за финансиско известување[25], и за такви интерни контроли, кои раководството ги смета за потребни со цел да овозможат изработка на финансиски извештаи ослободени од материјално погрешни прикажувања, без разлика дали произлегуваат од измама или грешка.

*Одговорност на ревизорот*

Наша одговорност е да изразиме мислење за овие финансиски извештаи врз основа на нашата ревизија. Ние ја спроведовме нашата ревизија во согласност со Меѓународните стандарди за ревизија. Овие стандарди бараат да ги почитуваме етичките барања, да ја планираме и извршиме ревизијата на начин кој ќе ни овозможи да добиеме разумно уверување дека финансиските извештаи се ослободени од материјално погрешно прикажување.

---

[23] Поднасловот "Извештај за финансиските извештаи" е непотребен во услови кога вториот поднаслов "Извештај за останати обврски врз основа на други законски или регулаторни барања" не е применлив

[24] Или друг термин кој е соодветен во контекст на правната рамка во соодвеното законодавство

[25] Онаму каде одговорноста на раководството е да подготви финансиски извештаи кои даваат вистинска и објективна слика ова може да гласи: "Раководството е одговорно за подготвувањето и објективното презентирање на овие финансиски извештаи во согласност со Меѓународните стандарди за финансиско известување...."

# СПОРЕДБЕНИ ИНФОРМАЦИИ – КОРЕСПОНДИРАЧКИ ПОДАТОЦИ И СПОРЕДЛИВИ ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ

Ревизијата вклучува извршување на постапки за прибавување на ревизорски доказ за износите и обелоденувањата во финансиските извештаи. Избраните постапки зависат од расудувањето на ревизорот, вклучувајќи ја и проценката на ризиците од материјално погрешно прикажување во финансиските извештаи, без разлика дали произлегуваат од измама или грешка. Кога ги прави тие проценки на ризикот, ревизорот ја разгледува интерната контрола релевантна за подготвувањето и објективното презентирање[26] на финансиските извештаи, за да дизајнира ревизорски постапки соодветни на условите, но не со цел да изрази мислење за ефективноста на интерните контроли на ентитетот[27]. Ревизијата исто така вклучува и оценка на соодветноста на користените сметководствени политики и на разумноста на сметководствените проценки направени од страна на раководството, како и оценка на севкупната презентација на финансиските извештаи.

Ние веруваме дека ревизорските докази кои што ги имаме прибавено се доволни и соодветни за да обезбедат основа за нашето мислење со резерва.

*Основа за мислење со резерва*

Како што е презентирано во забелешка Х кон финансиските извештаи, во финансиските извештаи не е извршена депрецијација, што претставува отстапување од Меѓународните стандарди за финансиско известување. .Врз основа на праволинискиот метод на депрецијација и годишни стапки од 5% за градежни објекти и 20% за опрема, загубата за годината треба да биде поголема за износ од ХХХ во 20Х1 и ХХХ во 20Х0, недвижностите, постројките и опремата треба да бидат намалени за акумулираната депрецијација во износ од ХХХ во 20Х1 и ХХХ во 20Х0, и акумулираната загуба треба да биде зголемена за износ од ХХХ во 20Х1 и ХХХ во 20Х0.

*Мислење со резерва*

Според наше мислење, освен за ефектите од прашањето опишано во пасусот Основа за мислење со резерва, финансиските извештаи ја презентираат објективно во сите матријални аспекти *(или даваат вистинита и објективна слика на)* финансиската состојба на компанијата АБВ, со состојба на 31 декември 20Х1 и 20Х0, и *(на)* нејзиното финансиско работење и паричните текови за годината што завршува тогаш, во согласност со Меѓународните стандарди за финансиско известување.

---

[26] Во случај на фуснота 25, ова може да значи: "Кога ги прави тие проценки, ревизорот ја разгледува интерната контрола којашто е релевантна за подготвувањето и објективното презентирање на финансиските извештаи на ентитетот за да обликува ревизорски постапки коишто ќе бидат соодветни во околностите, но не за целите на изразување мислење за ефективноста на интерните контроли на друштвото"

[27] Во услови кога ревизорот исто така треба да изрази мислење за ефективноста на интерните контроли во врска со ревизијата на финансиските извештаи, оваа реченица може да се прикаже и на следниов начин: "Кога ги прави тие проценки, ревизорот ја разгледува интерната контрола којашто е релевантна за подготвувањето и објективното презентирање на финансиските извештаи на ентитетот за да обликува ревизорски постапки коишто ќе бидат соодветни во околностите". Во случај на фуснота 25, ова може да значи: "Кога ги прави тие проценки, ревизорот ја разгледува интерната контрола којашто е релевантна за подготвувањето и објективното презентирање на финансиските извештаи на ентитетот за да обликува ревизорски постапки коишто ќе бидат соодветни во околностите".

# СПОРЕДБЕНИ ИНФОРМАЦИИ – КОРЕСПОНДИРАЧКИ ПОДАТОЦИ И СПОРЕДЛИВИ ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ

**Извештај за други правни и регулативни барања**

[Формата и содржината на овој дел на ревизорскиот извештај ќе се разликува во зависност од природата на другите одговорности за известување на ревизорот]

[Потпис на ревизорот]

[Датум на ревизорскиот извештај]

[Адреса на ревизорот]

# МЕЃУНАРОДЕН СТАНДАРД ЗА РЕВИЗИЈА 720

# ОДГОВОРНОСТИ НА РЕВИЗОРОТ ВО ВРСКА СО ДРУГИ ИНФОРМАЦИИ ВО ДОКУМЕНТИ КОИ СОДРЖАТ РЕВИДИРАНИ ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ

(Стапува во сила за ревизии на финансиски извештаи за периоди кои почнуваат на или по 15 декември 2009 година)

## СОДРЖИНА


| | Точка |
|---|---|
| **Вовед** | |
| Делокруг на овој МСР | 1-2 |
| Датум на стапување во сила | 3 |
| **Цел** | 4 |
| **Дефиниции** | 5 |
| **Барања** | |
| Читање на други информации | 6-7 |
| Материјални неконзистентности | 8-13 |
| Материјални погрешни прикажувања на факти | 14-16 |
| **Примена и друг објаснувачки материјал** | |
| Делокруг на овој МСР | A1-A2 |
| Дефиниција за други информации | A3-A4 |
| Читање на други информации | A5 |
| Материјални неконзистентности | A6-A9 |
| Материјални погрешни прикажувања на факти | A10-A11 |


Меѓународниот стандард за ревизија (МСР) 720, "Одговорности на ревизорот во врска со други информации во документи кои содржат ревидирани финансиски извештаи" треба да се чита во врска со МСР 200, "Општи цели на независниот ревизор и извршувањето на ревизијата согласно Меѓународните стандарди за ревизија"

ОДГОВОРНОСТИТЕ НА РЕВИЗОРОТ ВО ВРСКА СО ДРУГИ ИНФОРМАЦИИ ВО ДОКУМЕНТИ КОИ СОДРЖАТ РЕВИДИРАНИ ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ

## Вовед

### Делокруг на овој МСР

1. Овој Меѓународен стандард за ревизија (МСР) се однесува на одговорностите на ревизорот во врска со други информации во документи кои содржат ревидирани финансиски извештаи и со нив поврзаниот извештај на ревизорот. Во отсуство на некое посебно барање во конкретните околности на ангажманот, мислењето на ревизорот не покрива други информации и ревизорот нема особена одговорност за утврдување дали другите информации се соодветно наведени или не. Меѓутоа, ревизорот ги чита другите информации бидејќи кредибилитетот на ревидираните финансиски извештаи може да биде нарушен од страна на материјални неконзистентности помеѓу ревидираните финансиски извештаи и други информации. (Точка А1).

2. Во овој МСР фразата "документи кои содржат ревидирани финансиски извештаи" се однесува на годишни извештаи (или слични документи), кои им се издадени на сопствениците (или слични заинтересирани страни), кои содржат ревидирани финансиски извештаи и со нив поврзаниот извештај на ревизорот. Овој МСР прилагоден според потребите во дадените околности, може исто така да биде применет, на други документи кои содржат ревидирани финансиски извештаи, како што се оние кои се користат при понуди на хартии од вредност[1]. (Точка А2)

### Датум на стапување во сила

3. Овој МСР стапува во сила за ревизии на финансиски извештаи за периоди кои почнуваат на или по 15 декември 2009 година.

## Цел

4. Целта на ревизорот е соодветно да реагира во ситуации кога документи кои содржат ревидирани финансиски извештаи и со нив поврзаниот извештајот на ревизорот вклучуваат други информации кои може да го нарушат кредибилитетот на тие финансиски извештаи и на извештајот на ревизорот.

## Дефиниции

5. За целите на МСР следните поими го имаат значењето дадено подолу:

   а) Други информации - Финансиски и нефинансиски информации (освен финансиските извештаи и со нив поврзаниот извештај на ревизорот) кои се вклучени, врз основа на закон, регулативи, или обичаи, во документ кој содржи ревидирани финансиски извештаи и со нив поврзан извештај на ревизорот. (Точки А3-А4)

   б) Неконзистентност – Другите информации кои се противречни на информациите содржани во ревидираните финансиски извештаи. Материјалната неконзистентност може да предизвика сомневање за ревизорските заклучоци извлечени врз основа на ревизорските докази кои што се добиени претходно и, можно, за основата за мислењето на ревизорот за финансиските извештаи.

   в) Погрешно прикажување на факти – Други информации кога тие не се поврзани со работите кои што се јавуваат во ревидираните финансиски извештаи, се неточно искажани или

[1] Види МСР 200 "Општи цели на независниот ревизор и извршување на ревизијата согласно со Меѓународните стандарди за ревизија ", точка 2

презентирани. Материјално погрешно прикажување на факти може да го наруши кредибилитетот на документот кој ги содржи ревидирани финансиски извештаи.

## Барања

### Читање на други информации

6. Ревизорот треба да ги чита другите информации за да идентификува материјални неконзистентности, доколку постојат, со ревидираните финансиски извештаи.

7. Ревизорот треба да направи соодветни аранжмани со раководството или оние кои се задолжени за управување за да ги добие другите информации пред датумот на извештајот на ревизорот. Ако не е возможно да ги добие сите други информации пред датумот на извештајот на ревизорот, ревизорот треба да ги прочита таквите други информации колку што е можно поскоро. (Точка А5)

### Материјални неконзистентности

8. Доколку, при читање на другите информации, ревизорот идентификува материјална неконзистентност, ревизорот треба да утврди дали ревидираните финансиски извештаи или другите информации треба да бидат повторно прегледани.

*Материјални неконзистентности идентификувани во други информации добиени пред датумот на извештајот на ревизорот*

9. Ако е потребна повторна проверка на ревидираните финансиски извештаи и раководството одбие да ја направи повторната проверка, во согласност со МСР 705[2] ревизорот треба да го модифицира мислењето во извештајот на ревизорот.

10. Доколку е потребна повторна проверка на другите информации и раководството одбие да ја направи повторната проверка, ревизорот треба да им го соопшти ова прашање на оние кои се задолжени за управување, освен ако сите кои се задолжени за управување не се вклучени во управување на ентитетот[3]; и треба да направи една од неведениве постапки:

    а) Во извештајот на ревизорот да вклучи точка за останати прашања во кој ќе ја опише материјалната неконзистентност во согласност со МСР 706[4].

    б) Да го задржи (да не го издаде) извештајот на ревизорот.

    в) Да се повлече од ангажманот, кога повлекувањето е можно во согласност со некој применлив закон или регулатива. (Точки А6-А7)

*Материјални неконзистентности идентификувани во други информации добиени после датумот на извештајот на ревизорот*

11. Ако е потребна повторна проверка на ревидираните финансиски извештаи, ревизорот треба да ги следи релевантните барања во МСР 560[5].

12. Ако е потребна повторна проверка на другите информации и раководството се сложи да ја направи повторната проверка, ревизорот треба да ги спроведе постапките кои се потребни според дадените околности. (Точка А8)

13. Ако е потребна повторна проверка на другите информации, но раководството одбие да ја направи повторната проверка, ревизорот треба да ги извести оние кои се задолжени за

[2] МСР 705, "Модификации на мислењето во извештајот на независниот ревизор"
[3] МСР 260, "Комуницирање со оние кои се задолжени за управувањето ", точка 13
[4] МСР 706, "Пасуси за нагласување на прашање и пасуси за други прашања во извештајот на независниот ревизор ", точка 8.
[5] МСР 560, "Последователни настани", точки 10-17.

управување, освен ако сите кои се задолжени за управување не се вклучени во управување на ентитетот, за загриженоста на ревизорот во однос на другите информации и да преземе некакво понатамошно дејствие. (Точка А9)

**Материјално погрешно прикажување на факти**

14. Ако, при читање на другите информации со цел идентификување на материјални неконзистентности, ревизорот увиди очигледно материјално погрешно прикажување на факти, ревизорот треба да разговара во врска со тоа прашање со раководството. (Точка А10)

15. Ако, после таквиот разговор, ревизорот сеуште смета дека постои очигледно материјално погрешно прикажување на факти, ревизорот треба да бара раководството да се консултира со квалификувана трета страна, како што е адвокатот на ентитетот, и ревизорот треба да го разгледа добиениот совет.

16. Ако ревизорот заклучи дека постои материјално погрешно прикажување на факти во другите информации коешто раководството одбива да ги коригира, ревизорот треба да ги извести оние кои се задолжени за управување, освен ако сите оние кои се задолжени за управување не се вклучени во управување на ентитетот, за загриженоста на ревизорот во однос на другите информации и да преземе понатамошно соодветно дејствие. (Точка А11)

***

## Примена и друг објаснувачки материјал

**Делокруг на овој МСР**

*Дополнителни одговорности, преку законски или други регулаторни барања, во однос на други информации (Точка 1)*

А1. Ревизорот, преку законски или други регулаторни барања, може да има дополнителни одговорности во однос на други информации кои се надвор од делокругот на овој МСР. На пример, некои законодавства може да бараат ревизорот да примени специфични постапки за да се увери во другите информации како што се бараните дополнителни податоци или да изрази мислење за веродостојноста на показателите на работењето опишани во другите информации. Кога постојат такви обврски, дополнителните одговорности на ревизорот се утврдени со природата на ангажманот и со закон, регулатива и професионални стандарди. Ако таквите други информации се изоставени или содржат недостатоци, со закон или регулатива може да се бара од ревизорот да го посочи прашањето во извештајот на ревизорот.

*Документи кои содржат ревидирани финансиски извештаи* (Точка 2)

Разгледувања специфични за помали ентитети

А2. Освен ако не се бара со закон или регулатива, за помалите ентитети е помалку веројатно да издадат документи кои содржат ревидирани финансиски извештаи. Сепак, пример за таков документ би било кога постои законско барање за придружен извештај од страна на оние кои се задолжени за управување. Примери за други информации кои може да бидат вклучени во документ кој содржи ревидирани финансиски извештаи на помал ентитет се детален биланс на успех и извештај на раководството.

**Дефиниција за други информации** (Точка 5(а))

А3. Другите информации може да опфаќаат, на пример:

- Извештај од раководството или оние кои се задолжени за управување со работењето.

ОДГОВОРНОСТИТЕ НА РЕВИЗОРОТ ВО ВРСКА СО ДРУГИ ИНФОРМАЦИИ ВО ДОКУМЕНТИ КОИ СОДРЖАТ РЕВИДИРАНИ ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ

- Финансиски прегледи или најзначајни настани.
- Податоци за вработувања.
- Планирани капитални издатоци.
- Финансиски показатели.
- Имиња на службеници и директори.
- Селектирани квартални податоци

А4. За целите на овој МСР, другите информации не опфаќаат на пример:

- Соопштение за печат или преносен меморандум, како што е пропратно писмо, кое го придружува документот кој содржи ревидирани финансиски извештаи и со нив поврзан извештај на ревизорот.
- Информации содржани во извештаи на аналитичари.
- Информации содржани на интернет страната на ентитетот.

**Читање на други информации** (Точка 7)

А5. Добивањето на другите информации пред датумот на извештајот на ревизорот му овозможува на ревизорот навремено да ги разреши можните материјални неконзистентности и очигледните материјални погрешни прикажувања на факти со раководството. Договорот со раководството за тоа кога другите информации ќе бидат на располагање може да биде корисен.

**Материјални неконзистентности**

*Материјални неконзистентности идентификувани во други информации добиени пред датумот на извештајот на ревизорот* (Точка 10)

А6. Кога раководството одбива повторно да ги прегледа другите информации, ревизорот може да заснова било каква одлука за какво понатамошно дејствие да преземе во совет со адвокатот на ревизорот.

Разгледувања специфични за ентитети од јавниот сектор

А7. Во јавниот сектор, може да нема можности за повлекување од ангажманот или задржување на извештајот на ревизорот. Во такви случаи, ревизорот може да издаде извештај до соодветното законодавно тело давајќи детали за неконзистентноста.

*Материјални неконзистентности идентификувани во други информации добиени после датумот на извештајот на ревизорот* (Точки 12-13)

А8. Кога раководството се сложува повторно да ги прегледа другите информации, ревизорските постапки може да вклучат проверка на чекорите преземени од стана на раководството за осигурување дека поединците кои ги примиле претходно издадените финансиски извештаи, со нив поврзаниот извештај на ревизорот, и другите информации се информирани за повторниот преглед.

А9. Кога раководството одбива да направи повторен преглед на таквите други информации за којшто ревизорот заклучил дека е потребен, соодветните дополнителни дејствија од страна на ревизорот може да вклучат прибавување совет од адвокатот на ревизорот.

**Материјални погрешни прикажувања на факти** (Точки 14-16)

## ОДГОВОРНОСТИТЕ НА РЕВИЗОРОТ ВО ВРСКА СО ДРУГИ ИНФОРМАЦИИ ВО ДОКУМЕНТИ КОИ СОДРЖАТ РЕВИДИРАНИ ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ

A10. Кога ревизорот разговара за очигледно погрешно прикажување на факти со раководството, тој може да не е способен да ја оцени полноважноста на некои обелоденувања вклучени во рамките на другите информации и на одговорите на раководството при испрашувањето од страна на ревизорот, и може да заклучи дека постојат оправдани разлики во одлуките или мислењето.

A11. Кога ревизорот заклучил дека постои материјално погрешно прикажување на факти коешто раководството одбива да го коригира, соодветно понатамошно дејствие од страна на ревизорот може да вклучува прибавување совет од адвокатот на ревизорот.

# МЕЃУНАРОДЕН СТАНДАРД ЗА РЕВИЗИЈА 800

# ПОСЕБНИ РАЗГЛЕДУВАЊА – РЕВИЗИИ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ ПОДГОТВЕНИ ВО СОГЛАСНОСТ СО РАМКИ ЗА ПОСЕБНА НАМЕНА

(Стапува во сила за ревизиите на финансиски извештаи за периодите кои започнуваат на или по 15 декември 2009 година)

**СОДРЖИНА**


| | Точка |
|---|---|
| **Вовед** | |
| Делокруг на овој МСР | 1 - 3 |
| Датум на стапување во сила | 4 |
| **Цел** | 5 |
| **Дефиниции** | 6 – 7 |
| **Барања** | |
| Разгледувања кога се прифаќа ангажманот | 8 |
| Разгледувања кога се планира и извршува ревизијата | 9 – 10 |
| Формирање на мислење и известување во врска со разгледувањата | 11 - 14 |
| **Примена и друг објаснувачки материјал** | |
| Дефинирање на рамка за посебни цели | А1 – А4 |
| Ревизорско известување | А5 – А8 |
| Разгледувања при прифаќање ангажманот | А9 – А12 |
| Разгледувања при планирање и извршување ревизијата | А13–А15 |
| Додаток: Илустрации за Ревизорски извештаи за финансиски извештаи за посебна намена | |


Меѓународниот стандард за ревизија (МСР) 800, "Посебни разгледувања – ревизија на финансиски извештаи подготвени во согласност со рамки за посебна намена " треба да се чита во врска со МСР 200, "Општи цели на независниот ревизор и извршување на ревизијата во согласност со Меѓународните стандарди за ревизија".

# ПОСЕБНИ РАЗГЛЕДУВАЊА – РЕВИЗИИ НА ФИНАНСИСКИ ПОДГОТВЕНИ ВО СОГЛАСНОСТ СО РАМКИ ЗА ПОСЕБНА НАМЕНА

МСР 800

# ПОСЕБНИ РАЗГЛЕДУВАЊА – РЕВИЗИИ НА ФИНАНСИСКИ ПОДГОТВЕНИ ВО СОГЛАСНОСТ СО РАМКИ ЗА ПОСЕБНА НАМЕНА

## Вовед

### Делокруг на овој МСР

1. Меѓународните стандарди за ревизија (МСР) во рамките од 100 – 700 се однесуваат на ревизија на финансиските извештаи. Овој МСР се занимава со разгледувањата во примената на наведените МСР при ревизија на финансиски извештаи изработени во согласност со рамка за посебни цели.

2. Овој МСР е пишуван во контекст на комплетен сет на финансиски извештаи изработени во согласност со рамка за посебни цели. МСР 805[1] се занимава со разгледувања релевантни за ревизија на еден финансиски извештај или на специфичен елемент, сметка или ставка од финансиските извештаи.

3. Овој МСР не ги потиснува барањата на другите МСР; ниту пак претендира да се занимава со разгледувања кои можат да бидат релевантни за условите на ангажманот.

### Датум на стапување во сила

4. Овој МСР стапува во сила за ревизиите на финансиските извештаи за периодите кои почнуваат на или по 15 декември 2009 година.

## Цели

5. Целта на ревизорот при примена на МСР во ревизија на финансиски извештаи изработени во согласност со рамка за посебни цели, е соодветно да одговори на разгледувањата релевантни за:

(а) Прифаќање на ангажманот.

(б) Планирање и извршување на ангажманот.

(в) Формирање на мислење и известување за финансиските извештаи.

## Дефиниции

6. За целите на МСР, следните поими го имаат значењето дадено подолу:

(а) *Финансиски извештаи за посебна намена* – Финансиски извештаи кои се подготвени во согласност со рамката за посебни намени. (Точка А4)

(б) Рамка за посебни цели – Рамка за финансиско известување која е дизајнирана за да ги задоволи потребите на финансиските информации на одредени корисници. Рамката за финансиско известување може да биде рамка за објективна презентација или рамка за усогласеност[2]. (Точка А1 – А4)

7. Поимот "Финансиски извештаи" во овој МСР значи "комплет на финансиски извештаи за посебна намена, вклучувајќи ги и поврзаните забелешки". Поврзаните забелешки вообичаено содржат краток осврт на значајните сметководствени политики и останати објаснувачки информации. Барањата на применливата рамка за посебни

[1] МСР 805, "Посебни размислувања – ревизии на поединечни финансиски извештаи и специфични елементи, сметки и ставки на финансиски извештај"

[2] МСР 200, "Општи цели на независниот ревизор и извршување на ревизијата согласно со Меѓународните стандарди за ревизија ", точка 13 (а)

# ПОСЕБНИ РАЗГЛЕДУВАЊА – РЕВИЗИИ НА ФИНАНСИСКИ ПОДГОТВЕНИ ВО СОГЛАСНОСТ СО РАМКИ ЗА ПОСЕБНА НАМЕНА

цели ја одредува формата и содржината на финансиските извештаи и што претставува комплет на финансиски извештаи.

## Барања

### Разгледувања при прифаќање на ангажман

*Прифатливост на рамката за финансиско известување*

8. МСР 210 бара од ревизорот да ја одреди прифатливоста на рамката за финансиско известување применета при изработка на финансиските извештаи[3]. При ревизија на финансиски извештаи за посебна намена, ревизорот треба да обезбеди разбирање за: (Точка А5 – А8)

(а) Целите за кои се изработени финансиските извештаи.

(б) Корисниците за кои истите се наменети.

(в) Чекорите превземени од раководството со цел да одреди дека применливата рамка за финансиско известување е прифатлива во дадените услови.

### Разгледувања при планирање и извршување на ангажман

9. МСР 200 бара од ревизорот да работи во согласност со сите МСР релевантни за ревизијата[4]. При планирање и извршување на ревизијата на финансиски извештаи за посебна намена, ревизорот ќе одлучи дали примената на МСР бара специфични разгледувања на условите на ангажманот. (Точка А9 – А12)

10. МСР 315 бара ревизорот да обезбеди разбирање за изборот и примената на сметководствените политики на ентитетот[5]. Во случај кога финансиските извештаи се изработени во согласност со одредби од договор, ревизорот треба да обезбеди разбирање за било кое значајно толкување на договорот, кое раководството го направило при изработка на финансиските извештаи. Толкувањето е важно кога примената на друго разумно толкување може да резултира со материјални разлики во информациите презентирани во финансиските извештаи.

### Формирање на мислење и известување

11. При формирање на мислење и известување за финансиските извештаи изработени за посебна намена, ревизорот треба да ги применува барањата на МСР 700[6]. (Точка А13)

*Опис на применливата рамка за финансиско известување*

12. МСР 700 бара ревизорот да процени дали финансиските извештаи адекватно ја претставуваат или опишуваат применливата рамка за финансиско известување[7]. Во случај кога финансиските извештаи се изработени во согласност со условите од договорот, ревизорот треба да процени дали финансиските извештаи адекватно ги

[3] МСР 210, "Договорање на условите на ревизорскиот ангажман", точка 6(а)

[4] МСР 200, точка 18

[5] МСР 315, "Идентификување и проценка на ризиците од значајно погрешно прикажување преку разбирање на ентитетот и неговото окружување", точка 11(в)

[6] МСР 700, "Формирање на мислење и известување за финансиските извештаи"

[7] МСР 700, точка 15

# ПОСЕБНИ РАЗГЛЕДУВАЊА – РЕВИЗИИ НА ФИНАНСИСКИ ПОДГОТВЕНИ ВО СОГЛАСНОСТ СО РАМКИ ЗА ПОСЕБНА НАМЕНА

опишуваат сите значајни толкувања на договорот врз кои се засновани финансиските извештаи.

13. МСР 700 се занимава со формата и содржината на ревизорскиот извештај. Во случај на ревизорски извештај за финансиски извештаи за посебна намена:

(а) Ревизорскиот извештај ќе ја опише целта за која се изработени финансиските извештаи и, доколку е потребно, корисниците за кои се наменети, или ќе се повика на забелешката во која се објаснети наведените информации.

(б) Ако раководството има избор на рамки за финансиско известување при изработка на вакви финансиски извештаи, објаснувањето на обврската на раководството[8] за финансиските извештаи исто така ќе се повика на одговорноста за утврдување дека применетата рамка за финансиско известување е прифатлива во условите.

*Информирање на читателите дека финансиските извештаи се изработени во согласност со рамка за посебни цели*

14. Ревизорскиот извештај за финансиски извештаи за посебна намена ќе вклучи Точка за обрнување внимание за да ги информира читателите на ревизорскиот извештај дека финансиските извештаи се изработени во согласност со рамка за посебни цели, поради што финансиските извештаи може да не се адекватни за други цели. Ревизорот треба да го вклучи овој Точка во соодветен дел. (Точка А14 – А15)

***

## Примена и друг објаснувачки материјал

### Дефиниција на рамка за посебни цели (Точка 6)

А1. Примери на рамки за посебни цели се:

- Сметководство врз даночна основа за комплет на финансиски извештаи кои се дел од даночната пријава на ентитетот.
- Сметководство врз основа на готовински приливи и одливи, за информации за готовинскиот тек, кои од ентитетот можеби се бараат да ги направи за доверителите.
- Одредбите за финансиско известување воспоставени од регулаторот со цел да се исполнат барањата на регулаторот.
- Одредбите за финансиско известување од договор, како на пример, обврзница, договор за кредит, или грант за проект.

А2. Може да постојат услови кога рамката за посебни цели е заснована на рамката за финансиско известување, воспоставена од авторизирани или препознатливи организации за воспоставување на стандарди или воспоставени со закон или регулатива, но не одговара на сите барања на таа рамка. Пример е договор, кој бара финансиските извештаи да бидат изработени во согласност со најголем број, но не сите стандарди за финансиско известување во законодавство Х. Кога ова е прифатливо во условите на ангажманот, не е соодветно во описот на применливата рамка за финансиско известување во финансиските извештаи за посебна намена да се предочува целосна усогласеност со рамката за финансиско известување воспоставена од авторизирани или препознатливи организации за воспоставување на стандарди или

[8] Или друг релевантен поим во контекст на правната рамка во специфичното законодавство

# ПОСЕБНИ РАЗГЛЕДУВАЊА – РЕВИЗИИ НА ФИНАНСИСКИ ПОДГОТВЕНИ ВО СОГЛАСНОСТ СО РАМКИ ЗА ПОСЕБНА НАМЕНА

воспоставена со закон или регулатива. Во наведениот пример за договорот, описот на применливата рамка за финансиско известување може повеќе да се повика на одредбите за финансиско известување од договорот, отколку на стандардите за финансиско известување во законодавството Х.

А3. Во условите опишани во Точка А2, рамката за посебни цели може да не биде рамка за точна презентација, дури и ако рамката за финансиско известување на која е заснована е рамка за точна презентација. Ова е поради тоа што рамката за посебни цели може да не биде во согласност со сите барања на рамката за финансиско известување воспоставена од авторизирани или препознатливи организации за воспоставување на стандарди или воспоставена со закон или регулатива, потребни за постигнување точна презентација во финансиските извештаи.

А4. Финансиските извештаи изработени во согласност со рамката за посебни цели можат да бидат единствени финансиски извештаи кои ги изработува ентитетот. Во вакви услови, овие финансиски извештаи можат да се користат и од други корисници, покрај оние за рамката за финансиско известување е наменета. Покрај широката дистрибуција на финансиските извештаи во овие услови, финансиските извештаи сеуште се сметаат за финансиски извештаи за посебна намена за целите на МСР. Барањата во Точка 13 – 14, се дизајнирани со цел да се избегне недоразбирање меѓу целта за која се изработени финансиските извештаи.

**Разгледувања при прифаќање на ангажман**

*Прифатливост на рамката за финансиско известување (Точка 8)*

А5. Во случај на финансиски извештаи за посебна намена, потребите за финансиско известување на корисниците за кои истите се наменети, се клучен фактор во одредување на прифатливоста на рамката за финансиско известување применета во изработката на финансиските извештаи.

А6. Применливата рамка за финансиско известување може да ги опфати стандардите за финансиско известување воспоставени од организацијата авторизирана или препознатлива за промовирање на стандарди за финансиски извештаи за посебна намена. Во тој случај, тие стандарди ќе се сметаат за прифатливи за таа цел ако организацијата следи воспоставен или транспарентен процес кој вклучува згрижување и размислување за погледите на релевантните стејкхолдери. Во некои законодавства, закони или регулатива, може да се пропише рамката за финансиско известување да се користи од раководството во изработка на финансиски извештаи за посебна намена за одредени видови ентитети. На пример, регулаторот може да воспостави одредби за финансиско известување за исполнување на барањата на тој регулатор. Наспроти тоа, во отсуство на индикации, таква рамка за финансиско известување се смета за прифатлива за финансиски извештаи за посебна намена изработени од таков ентитет.

А7. Кога стандардите за финансиско известување наведени во Точка А6 се поддржани и од легислатива или регулаторни барања, МСР 210 бара ревизорот да одлучи дали постојат било какви конфликти меѓу стандардите за финансиско известување и дополнителните барања, и предвидува активности кои треба да ги превземе ревизорот до колку постојат конфликти[9].

А8. Применливата рамка за финансиско известување може да опфати одредби за финансиско известување од договор или извори различни од оние наведени во Точка А6 и А7. Во таков случај, прифатливоста на рамката за финансиско известување во

[9] МСР 210, точка 18

# ПОСЕБНИ РАЗГЛЕДУВАЊА – РЕВИЗИИ НА ФИНАНСИСКИ ПОДГОТВЕНИ ВО СОГЛАСНОСТ СО РАМКИ ЗА ПОСЕБНА НАМЕНА

условите на ангажманот е одредена од тоа дали барањата на рамката прикажуваат атрибути кои вообичаени се прикажуваат со прифатливата рамка за финансиско известување како што е опишано во Прилог 2 од МСР 210. Во случај на примена на рамка за посебни намени, релативната важност за специфичниот ангажман на секој од атрибутите е прашање на професионална проценка. На пример, со цел на утврдување на нето вредноста на средствата на ентитетот на денот на продажба, продавачот и купувачот можат да се договорат дека примената на продуентни проценувања за намалување на вредноста поради ненаплатливост на побарувањата, повеќе одговара на нивните потреби, иако таквите финансиски информации не се неутрални во споредба со финансиски информации подготвени во согласност со применливата рамка за финансиско известување.

**Размислувања при планирање и извршување на ревизијата (Точка 9)**

A9. МСР 200 бара ревизорот да работи во согласност со (а) релевантни етички барања, вклучувајќи ги и барањата за задржување на независноста во врска со ревизорските ангажмани на финансиските извештаи, и (б) сите МСР релевантни за ревизијата. Исто така, бара од ревизорот да работи во согласност со секое барање на МСР, освен во услови на ревизија, кога целиот МСР не е релевантен за ревизијата, или барањето не е релевантно бидејќи е условено, а условот за негова примена не е исполнет. Во исклучителни случаи, ревизорот може да одлучи дека е потребно да се оддалечи од релевантните барања на МСР за извршување на алтернативни ревизорски постапки со цел да ја постигне целта на барањето[10].

A10. Примената на некои од барањата на МСР во ревизија на финансиски извештаи за посебни намени може да бара специфични размислувања на ревизорот. На пример, во МСР 320, проценките за прашањата кои се значајни за корисниците на финансиските извештаи се засновани на размислувања за вообичаените потреби на корисниците на финансиските извештаи како група[11]. Во случај на ревизија на финансиски извештаи за посебна намена, како и да е, овие размислувања се засновани на размислувања за потребите на корисниците за кои се наменети финансиските извештаи.

A11. Во случај на финансиски извештаи за посебни намени, како на пример финансиски извештаи подготвени во согласност со барањата на договор, раководството може да се договори со корисниците за кои истите се наменети за прагот под кој погрешните прикажувања утврдени во текот на ревизијата нема да бидат коригирани или поинаку усогласени. Постоењето на ваков праг не го ослободува ревизорот од барањата да утврди материјалност во согласност со МСР 320 за целите на планирањето и извршувањето на ревизијата на финансиските извештаи за посебни намени.

A12. Комуникацијата со оние кои се задолжени за управувањето со ентитетот во согласност со МСР е заснована на релацијата меѓу оние кои се задолжени за управување со ентитетот и финансиските извештаи кои се предмет на ревизија, особено, дали оние кои се задолжени за управување со ентитетот се одговорни за надгледување на подготвувањето на овие финансиски извештаи. Во случај на финансиски извештаи за посебна намена, оние кои се задолжени за управување може да немаат ваква обврска; на пример, кога финансиски извештаи се изработени само за користење од страна на раководството. Во вакви услови, барањата на МСР 260[12] може да не се релевантни за ревизија на финансиските извештаи за посебна намена, освен во случај кога ревизорот е исто така одговорен за ревизија на генералните финансиски извештаи на ентитетот

[10] МСР 200, точки 14, 18 и 22 - 23

[11] МСР 320, "Материјалност во планирање и извршување на ревизијата", точка 2

[12] МСР 260, "Комуницирање со оние кои се задолжени за управувањето"

# ПОСЕБНИ РАЗГЛЕДУВАЊА – РЕВИЗИИ НА ФИНАНСИСКИ ПОДГОТВЕНИ ВО СОГЛАСНОСТ СО РАМКИ ЗА ПОСЕБНА НАМЕНА

или, на пример, кога договорил со оние кои се задолжени за управување со ентитетот да комуницира до нив релевантни прашања идентификувани во текот на ревизијата на финансиските извештаи за посебна намена.

**Формирање на мислење и известување за размислувањата** (Точка 11)

A13. Прилогот на овој МСР содржи илустрации за ревизорски извештаи издадени за финансиски извештаи за посебна намена.

*Известување до читателите дека финансиските извештаи се подготвени во согласност со рамка за посебни цели* (Точка 14)

A14. Финансиските извештаи за посебна намена можат да бидат користени за цели различни од оние за кои биле наменети. На пример, регулаторот може да побара одредени ентитети да ги постават финансиските извештаи за посебна намена на јавни гласила. За да се избегне недоразбирање, ревизорот ги известува корисниците на ревизорскиот извештај дека финансиски извештаи се изработени во согласност со рамка за посебни цели и затоа не можат да бидат соодветни за друга цел.

Ограничување на дистрибуција или користење (Точка 14)

A15. Во дополнување на известувањето врз основа на барањето од Точка 14, ревизорот може да смета дека е соодветно да назначи дека ревизорскиот извештај е наменет исклучително за одредени корисници. Во зависност од законот или регулативата на одредено законодавство, ова може да се постигне со ограничување на дистрибуцијата или користењето на ревизорскиот извештај. Во овие услови, Точкаот во ревизорскиот извештај кој се однесува на барањето во Точка 14 може да се прошири за да се вклучат и овие прашања и насловот соодветно да му се измени.

# ПОСЕБНИ РАЗГЛЕДУВАЊА – РЕВИЗИИ НА ФИНАНСИСКИ ПОДГОТВЕНИ ВО СОГЛАСНОСТ СО РАМКИ ЗА ПОСЕБНА НАМЕНА

**Прилог**

(Точка А13)

## Примери за ревизорски извештаи за финансиски извештаи за посебна намена

- **Илустрација 1: Ревизорски извештај за комплет на финансиски извештаи изработени во согласност со одредби за финансиско известување вклучени во договор (за целите на оваа илустрација, рамка за усогласеност).**
- **Илустрација 2: Ревизорски извештај за комплет на финансиски извештаи изработени во согласност со даночна сметководствена основа во законодавството Х (за целите на оваа илустрација, рамка за усогласеност).**
- **Илустрација 3: Ревизорски извештај за комплет на финансиски извештаи изработени во согласност со одредби за финансиско известување воспоставени од регулатор (за целите на оваа илустрација, рамка за точна презентација)**

# ПОСЕБНИ РАЗГЛЕДУВАЊА – РЕВИЗИИ НА ФИНАНСИСКИ ПОДГОТВЕНИ ВО СОГЛАСНОСТ СО РАМКИ ЗА ПОСЕБНА НАМЕНА

**Илустрација 1:**

**Условите вклучуваат како што следува:**

- **Финансиските извештаи се изработени од раководството на ентитетот во согласност со одредби за финансиско известување вклучени во договор (односно рамка за посебни цели) за да одговори на одредбите од тој договор. Раководството нема избор на рамки за финансиско известување.**
- **Применливата рамка за финансиско известување е рамка за усогласеност.**
- **Условите на ревизорскиот ангажман го рефлектираат описот на одговорноста на раководството за финансиските извештаи во МСР 210.**
- **Дистрибуцијата и користењето на ревизорскиот извештај е ограничена.**

ИЗВЕШТАЈ НА НЕЗАВИСНИОТ РЕВИЗОР

(Релевантен примач)

Ние извршивме ревизија на финансиските извештаи на друштвото АБВ, кои се состојат од Билансот на состојба на ден 31 декември 20Х1, и Билансот на успех, Извештајот за промени во капиталот и Извештајот за готовински текови, за годината што завршува на 31 декември 20Х1, и преглед на значајни сметководствени политики и друг објаснувачки материјал. Финансиските извештаи се подготвени од раководството на друштвото АБВ врз основа на одредбите за финансиско известување во Делот Ш на договорот од 1 јануари 20Х1, склучен меѓу друштвото АБВ и друштвото ГДЃ ("договарач").

*Одговорност на раководството[13] за финансиските извештаи*

Раководството е одговорно за изработка на финансиските извештаи во согласност со одредбите за финансиско известување од Делот Ш од Договорот, и за такви интерни контроли, кои раководството ги смета за потребни со цел да овозможат изработка на финансиски извештаи ослободени од значајно погрешни прикажувања, без разлика дали произлегуваат од измама или грешка.

*Одговорност на ревизорот*

Наша одговорност е да изразиме мислење за овие финансиски извештаи врз основа на нашата ревизија. Ние ја извршивме ревизијата во согласност со Меѓународните стандарди за ревизија. Овие стандарди бараат да ги почитуваме етичките барања, да ја планираме и извршиме ревизијата на начин кој ќе ни овозможи да добиеме разумно уверување дека финансиските извештаи се ослободени од значајно погрешно прикажување.

Ревизијата вклучува извршување на постапки со цел да се обезбеди ревизорски доказ за износите и обелоденувањата во финансиските извештаи. Избраните постапки зависат од проценката на ревизорот, вклучувајќи ја и проценката на ризиците од значајно погрешно прикажување во финансиските извештаи, без разлика дали произлегуваат од измама или грешка. Во проценката на ризиците, ревизорот ги зема предвид интерните контроли кои се релевантни за изработка и точна презентација на финансиските извештаи, за да дизајнира ревизорски постапки соодветни на условите, но не со цел да изрази мислење за

[13] Или друг релевантен поим во контекст на правната рамка во специфичното законодавство

# ПОСЕБНИ РАЗГЛЕДУВАЊА – РЕВИЗИИ НА ФИНАНСИСКИ ПОДГОТВЕНИ ВО СОГЛАСНОСТ СО РАМКИ ЗА ПОСЕБНА НАМЕНА

ефективноста на интерните контроли на ентитетот. Ревизијата исто така вклучува проценка на тоа дали сметководствените политики кои се применети се соодветни и дали се извршени разумни сметководствени проценки од страна на раководството, како и проценка на севкупната презентација на финансиските извештаи.

Ние веруваме дека обезбедивме доволен и соодветен ревизорски доказ, кој претставува основа за нашето мислење.

*Мислење*

Според наше мислење, финансиските извештаи на друштвото АБВ за годината што завршува на 31 декември 20Х1, се изработени, во сите материјални аспекти, во согласност со одредбите за финансиско известување од Делот Ш од Договорот.

**Сметководствена основа и ограничување на доставување и користење**

Без да го квалификуваме нашето мислење, обрнуваме внимание на Забелешката Х кон финансиските извештаи, која ја опишува сметководствената основа. Финансиските извештаи се изработени за да му помогнат на Друштвото АБВ да ги почитува одредбите за финансиско известување од горенаведениот Договор. Како резултат на наведеното, финансиските извештаи може да не се релевантни за друга намена. Нашиот извештај е наменет единствено за Друштвата АБВ и ГДЃ и не треба да биде доставен до или користен од трети лица, освен Друштвата АБВ и ГДЃ.

(Потпис на ревизорот)

(Датум на ревизорскиот извештај)

(Адреса на ревизорот)

# ПОСЕБНИ РАЗГЛЕДУВАЊА – РЕВИЗИИ НА ФИНАНСИСКИ ПОДГОТВЕНИ ВО СОГЛАСНОСТ СО РАМКИ ЗА ПОСЕБНА НАМЕНА

**Илустрација 2:**

**Условите вклучуваат како што следува:**

- **Финансиските извештаи се изработени од раководство на партнерство во согласност со даночна основа за сметководство во Законодавството X (односно, рамка за посебни цели), за да им помогне на партнерите во изработка на нивните годишни даночни пријави. Раководството нема избор на рамки за финансиско известување.**
- **Применливата рамка за финансиско известување е рамката за усогласеност.**
- **Условите на ангажманот на ревизија одговараат на описот на обврските на раководството за финансиските извештаи презентирани во МСР 210.**
- **Доставувањето на ревизорскиот извештај е ограничено.**

ИЗВЕШТАЈ НА НЕЗАВИСНИОТ РЕВИЗОР

(Релевантен примач)

Ние извршивме ревизија на финансиските извештаи на Партнерството АБВ, кои се состојат од Билансот на состојба на ден 31 декември 20X1, и Билансот на успех, Извештајот за промени во капиталот и Извештајот за готовински текови, за годината што завршува на 31 декември 20X1, и преглед на значајни сметководствени политики и друг објаснувачки материјал. Финансиските извештаи се изработени со примена на даночна основа за сметководство во Законодавството X.

*Одговорност на раководството[14] за финансиските извештаи*

Раководството е одговорно за изработка на финансиските извештаи во согласност со даночната основа за сметководство во Законодавството X, и за такви интерни контроли, кои раководството ги смета за потребни со цел да овозможат изработка на финансиски извештаи ослободени од значајно погрешни прикажувања, без разлика дали произлегуваат од измама или грешка.

*Одговорност на ревизорот*

Наша одговорност е да изразиме мислење за овие финансиски извештаи врз основа на нашата ревизија. Ние ја извршивме ревизијата во согласност со Меѓународните стандарди за ревизија. Овие стандарди бараат да ги почитуваме етичките барања, да ја планираме и извршиме ревизијата на начин кој ќе ни овозможи да добиеме разумно уверување дека финансиските извештаи се ослободени од значајно погрешни прикажувања.

Ревизијата вклучува извршување на постапки со цел да се обезбеди ревизорски доказ за износите и обелоденувањата во финансиските извештаи. Избраните постапки зависат од проценката на ревизорот, вклучувајќи ја и проценката на ризиците од значајно погрешно прикажување во финансиските извештаи, без разлика дали произлегуваат од измама или грешка. Во проценката на ризиците, ревизорот ги зема предвид интерните контроли кои се релевантни за изработка и точна презентација на финансиските извештаи, за да дизајнира ревизорски постапки соодветни на условите, но не со цел да изрази мислење за ефективноста на интерните контроли на ентитетот. Ревизијата исто така вклучува проценка

[14] Или друг релевантен поим во контекст на правната рамка во специфичното законодавство

# ПОСЕБНИ РАЗГЛЕДУВАЊА – РЕВИЗИИ НА ФИНАНСИСКИ ПОДГОТВЕНИ ВО СОГЛАСНОСТ СО РАМКИ ЗА ПОСЕБНА НАМЕНА

на тоа дали сметководствените политики кои се применети се соодветни и дали се извршени разумни сметководствени проценки од страна на раководството, како и проценка на севкупната презентација на финансиските извештаи.

Ние веруваме дека обезбедивме доволен и соодветен ревизорски доказ, кој претставува основа за нашето мислење.

*Мислење*

Според наше мислење, финансиските извештаи на Партнерството АБВ за годината што завршува на 31 декември 20X1, се изработени, во сите материјални аспекти, во согласност со (да се опише применливиот Закон за данок на доход) во Законодавството X.

**Сметководствена основа и ограничување на доставување и користење**

Без да го квалификуваме нашето мислење, обрнуваме внимание на Забелешката X кон финансиските извештаи, која ја опишува сметководствената основа. Финансиските извештаи се изработени за да им помогнат на партнерите од Партнерството АБВ во изработка на нивните индивидуални даночни пријави. Како резултат на наведеното, финансиските извештаи може да не се релевантни за друга намена. Нашиот извештај е наменет единствено за Партнерството АБВ и неговите партнери и не треба да биде доставен до или користен од трети лица, освен Партнерството АБВ и неговите партнери.

(Потпис на ревизорот)

(Датум на ревизорскиот извештај)

(Адреса на ревизорот)

# ПОСЕБНИ РАЗГЛЕДУВАЊА – РЕВИЗИИ НА ФИНАНСИСКИ ПОДГОТВЕНИ ВО СОГЛАСНОСТ СО РАМКИ ЗА ПОСЕБНА НАМЕНА

**Илустрација 3:**

**Условите вклучуваат како што следува:**

- **Финансиските извештаи се изработени од раководство на ентитетот во согласност со одредби за финансиско известување утврдени од страна на регулатор (односно рамка за посебни цели), за да ги исполнат барањата на регулаторот. Раководството нема избор на рамки за финансиско известување.**
- **Применливата рамка за финансиско известување е рамката за објективна презентација.**
- **Условите на ангажманот на ревизија одговараат на описот на обврските на раководството за финансиските извештаи презентирани во МСР 210.**
- **Доставувањето на ревизорскиот извештај не е ограничено.**
- **Точкаот Останати прашања се однесува на фактот дека ревизорот исто така издал ревизорски извештај за финансиските извештаи изработени од друштвото АБВ за истиот период во согласност со општата рамка.**

ИЗВЕШТАЈ НА НЕЗАВИСНИОТ РЕВИЗОР

(Релевантен примач)

Ние извршивме ревизија на финансиските извештаи на Друштвото АБВ, кои се состојат од Билансот на состојба на ден 31 декември 20Х1, и Билансот на успех, Извештајот за промени во капиталот и Извештајот за готовински текови, за годината што завршува на 31 Декември 20Х1, и преглед на значајни сметководствени политики и друг објаснувачки материјал. Финансиските извештаи се изработени од раководството врз основа на одредбите за финансиско известување во Делот Ц од Законодавството Ш.

*Одговорност на раководството[15] за финансиските извештаи*

Раководството е одговорно за изработка и објективно презентирање на финансиските извештаи во согласност со одредбите за финансиско известување во Делот Ц од Законодавството Ш[16]. и за такви интерни контроли, кои раководството ги смета за потребни со цел да овозможат изработка на финансиски извештаи ослободени од значајно погрешни прикажувања, без разлика дали произлегуваат од измама или грешка.

*Одговорност на ревизорот*

Наша одговорност е да изразиме мислење за овие финансиски извештаи врз основа на нашата ревизија. Ние ја извршивме ревизијата во согласност со Меѓународните стандарди за ревизија. Овие стандарди бараат да ги почитуваме етичките барања, да ја планираме и извршиме ревизијата на начин кој ќе ни овозможи да добиеме разумно уверување дека финансиските извештаи се ослободени од значајно погрешно прикажување.

---

[15] Или друг релевантен поим во контекст на правната рамка во специфичното законодавство

[16] Кога обврска на раководството е да изработи финансиски извештаи кои даваат точна и објективна слика, ова може да значи: "Раководството е одговорно за изработка на финансиски извештаи кои даваат точна и објективна слика во согласност со одредбите за финансиско известување од Делот Ц на Законодавството Ш, и како такви...."

# ПОСЕБНИ РАЗГЛЕДУВАЊА – РЕВИЗИИ НА ФИНАНСИСКИ ПОДГОТВЕНИ ВО СОГЛАСНОСТ СО РАМКИ ЗА ПОСЕБНА НАМЕНА

Ревизијата вклучува извршување на постапки со цел да се обезбеди ревизорски доказ за износите и обелоденувањата во финансиските извештаи. Избраните постапки зависат од проценката на ревизорот, вклучувајќи ја и проценката на ризиците од значајно погрешно прикажување во финансиските извештаи, без разлика дали произлегуваат од измама или грешка. Во проценката на ризиците, ревизорот ги зема предвид интерните контроли кои се релевантни за изработка и точна презентација[17] на финансиските извештаи, за да дизајнира ревизорски постапки соодветни на условите, но не со цел да изрази мислење за ефективноста на интерните контроли на ентитетот[18]. Ревизијата исто така вклучува проценка на тоа дали сметководствените политики кои се применети се соодветни и дали се извршени разумни сметководствени проценки од страна на раководството, како и проценка на севкупната презентација на финансиските извештаи.

Ние веруваме дека обезбедивме доволен и соодветен ревизорски доказ, кој претставува основа за нашето мислење.

*Мислење*

Според наше мислење,финансиските извештаи ја претставуваат објективно во сите материјални аспекти, (или даваат точна и објективна слика), финансиската позиција на Друштвото АБВ, со состојба на 31 декември 20Х1, и (на) нејзините финансиски резултати и готовинските текови за годината што завршува на наведениот датум, во согласност со одредбите за финансиско известување во Делот Ц од Законодавството Ш.

**Сметководствена основа**

Без да го квалификуваме нашето мислење, обрнуваме внимание на Забелешката Х кон финансиските извештаи, која ја опишува сметководствената основа. Финансиските извештаи се изработени за да му помогнат на Друштвото АБВ да ги исполни барањата на Регулаторот ГДЃ. Како резултат на наведеното, финансиските извештаи може да не се релевантни за друга намена.

**Останати прашања**

Друштвото АБВ има изработено комплет на финансиски извештаи за годината што завршува на 31 декември 20Х1, во согласност со Меѓународните Стандарди за Финансиско Известување, за кои ние имаме издадено посебен ревизорски извештај до акционерите на Друштвото АБВ, на 31 март 20Х2.

(Потпис на ревизорот)

---

[17] Во случај на фуснота 16, ова може да значи: "Во проценка на ризиците, ревизорот ги разгледува интерните контроли релевантни за изработка на финансиски извештаи кои даваат точна и објективна слика на друштвото, со цел да дизајнира ревизорски постапки кои се релевантни на условите, но не за целите на изразување мислење за ефективноста на интерните контроли на друштвото"

[18] Во услови кога ревизорот исто така треба да изрази мислење за ефективноста на интерните контроли во врска со ревизијата на финансиските извештаи, оваа реченица може да се прикаже и на следниов начин: "Во проценка на ризиците, ревизорот ги разгледува интерните контроли релевантни за израбока и објективна презентација на финансиските извештаи на друштвото, со цел да дизајнира ревизорски постапки релевантни за условите". Во случај на фуснота 16, ова може да значи: "Во проценка на ризиците, ревизорот ги разгледува интерните контроли релевантни за изработка на финансиски извештаи кои даваат точна и објективна слика на друштвото, со цел да дизајнира ревизорски постапки кои се релевантни на условите".

# ПОСЕБНИ РАЗГЛЕДУВАЊА – РЕВИЗИИ НА ФИНАНСИСКИ ПОДГОТВЕНИ ВО СОГЛАСНОСТ СО РАМКИ ЗА ПОСЕБНА НАМЕНА

(Датум на ревизорскиот извештај)

(Адреса на ревизорот)

# МЕЃУНАРОДЕН СТАНДАРД ЗА РЕВИЗИЈА 805

# ПОСЕБНИ РАЗГЛЕДУВАЊА – РЕВИЗИИ НА ПОЕДИНЕЧНИ ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ И СПЕЦИФИЧНИ ЕЛЕМЕНТИ, СМЕТКИ ИЛИ СТАВКИ ОД ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАЈ

(Стапува во сила за ревизии на финансиски извештаи за периоди кои почнуваат на или по 15 декември 2009 година)

## СОДРЖИНА


| | Точка |
|---|---|
| **Вовед** | |
| Делокруг на овој МСР | 1-3 |
| Датум на стапување во сила | 4 |
| **Цел** | 5 |
| **Дефиниции** | 6 |
| **Барања** | |
| Разгледувања при прифаќање на ангажманот | 7-9 |
| Разгледувања при планирање и извршување на ревизијата | 10 |
| Формирање мислење и разгледувања во однос на известувањето | 11-17 |
| **Примена и друг објаснувачки материјал** | |
| Делокруг на овој МСР | A1-A4 |
| Разгледувања при прифаќање на ангажманот | A5-A9 |
| Разгледувања при планирање и извршување на ревизијата | A10-A14 |
| Формирање мислење и разгледувања во однос на известувањето | A15-A18 |
| Додаток 1: Примери на специфични елементи, сметки или ставки на финансискиот извештај | |
| Додаток 2: Илустрации на ревизорски извештаи на поединечен финансискиот извештај и на специфичен елемент на финансискиот извештај | |


Меѓународниот стандард за ревизија (МСР) 805, "Посебни разгледувања—Ревизии на поединечни финансиски извештаи и специфични елементи сметки или ставки од финансиски извештај" треба да се чита во врска МСР 200, "Општи цели на независниот ревизор и извршувањето на ревизијата согласно со Меѓународните стандарди за ревизија"

ПОСЕБНИ РАЗГЛЕДУВАЊА – РЕВИЗИИ НА ПОЕДИНЕЧНИ ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ И СПЕЦИФИЧНИ ЕЛЕМЕНТИ, СМЕТКИ ИЛИ СТАВКИ ОД ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАЈ

## Вовед

### Делокруг на овој МСР

1. Меѓународните стандарди за ревизија (МСР) во серијата од 100-700 се применуваат за ревизија на финансиски извештаи и треба да се прилагодат според потребите, во околностите кога се применуваат за ревизии на други историски финансиски информации. Овој МСР се однесува на посебни разгледувања при примена на тие МСР на ревизија на поединечен финансиски извештај или на специфичен елемент, сметка или ставка на финансиски извештај. Поединечниот финансиски извештај или специфичниот елемент, сметка или ставка на финансискиот извештај може да бидат подготвени во согласност со рамка за општа намена или за рамка за посебна намена. Ако се подготвени во согласност со рамка за посебна намена, МСР 800[1] исто така се применува на ревизијата. (Точки А1-А4)

2. Овој МСР не се применува за извештајот на ревизорот на компонента, издаден како резултат на работа извршена на финансиски информации за компонента по барање на тим на ангажман за групација за целите на ревизијата на финансиски извештаи на групацијата (види МСР 600[2]).

3. Овој МСР не ги надминува барањата на другите МСР; ниту пак тврди дека се однесува на сите посебни разгледувања кои може да бидат релевантни во околностите на ангажманот.

### Датум на стапување во сила

4. Овој МСР стапува во сила за ревизии на поединечни финансиски извештаи или на специфични елементи, сметки или ставки за периоди кои почнуваат на или по 15 декември 2009 година. Во случај на ревизии на поединечни финансиски извештаи или специфични елементи, сметки или ставки на финансиски извештаи подготвени со специфичен датум, овој МСР стапува во сила за ревизии на такви информации подготвени со датум на или после 14 декември 2010 година.

## Цел

5. Целта на ревизорот, при примената на МСР во ревизија на поединечен финансиски извештај или на специфичен елемент, сметка или ставка на финансискиот извештај, е да се посвети соодветно на посебните разгледувања кои се релевантни за:

   а) Прифаќање на ангажманот.

   б) Планирање и извршување на тој ангажман.

   в) Формирање на мислење и известување за поединечниот финансиски извештај или за специфичниот елемент, сметка или ставка на финансискиот извештај.

## Дефиниции

6. За целите на овој МСР, упатувањето на:

   а) "Елемент на финансиски извештај" или "елемент" значи "елемент, сметка или ставка на финансиски извештај."

   б) "Меѓународни стандарди за финансиско известување" значи Меѓународни стандарди за финансиско известување издадени од страна на Меѓународниот одбор за сметководствени стандарди".

   в) Поединечен финансиски извештај или специфичен елемент на финансиски извештај ги вклучува и поврзаните белешки. Поврзаните белешки обично содржат преглед на значајни

[1] МСР 800, "Посебни разгледувања – Ревизии на финансиски извештаи подготвени во согласност со рамки за посебна намена"

[2] МСР 600, "Посебни разгледувања – ревизии на финансиски извештаи на групација (вклучувајќи ја и работата на ревизорот на компонента)."

сметководствени политики и други објаснувачки информации релевантни за финансискиот извештај или за елементот.

## Барања

### Разгледувања при прифаќање на ангажманот

*Примена на МСР*

7. МСР 200 бара од ревизорот да биде усогласен со сите МСР кои се релевантни за ревизијата.[3] Во случај на ревизија на поединечен финансиски извештај или на специфичен елемент на финансиски извештај, ова барање се применува без оглед дали ревизорот е исто така ангажиран да го ревидира и комплетниот сет на финансиски извештаи на ентитетот. Ако ревизорот не е ангажиран да ги го ревидира и комплетниот сет на финансиски извештаи, ревизорот треба да утврди дали ревизијата на поединечен финансиски извештај или на специфичен елемент на тие финансиски извештаи во согласност со МСР е изводлива. (Точки А5-А6)

*Прифатливост на рамката за финансиско известување*

8. МСР 210 бара ревизорот да ја утврди прифатливоста на рамката за финансиско известување која е применета во подготовката на финансиските извештаи.[4] Во случај на ревизија на поединечен финансиски извештај или на специфичен елемент на финансиски извештај, ова ќе вклучи и утврдување дали примената на рамката за финансиско известување ќе резултира во презентирање кое обезбедува адекватни обелоденувања за да им овозможи на корисниците за кои тоа е наменето, да ги разберат информациите кои се соопштени во финансиските извештаи, и ефектот од материјални трансакции и настани на информациите кои се соопштени во финансиските извештаи или елементот. (Точка А7)

*Форма на мислење*

9. МСР 210 бара да договорените услови на ревизорскиот ангажман ја вклучат очекуваната форма на сите извештаи кои треба да бидат издадени од страна на ревизорот.[5] Во случај на ревизија на поединечен финансиски извештај или на специфичен елемент на финансиски извештај, ревизорот треба да разгледа дали очекуваната форма на мислење е соодветна во дадените околности. (Точки А8-А9)

### Разгледувања при планирање и извршување на ревизијата

10. МСР 200 наведува дека МСР се напишани во контекст на ревизија на финансиски извештаи; тие треба да се прилагодат според потребите во околностите кога се применуваат на ревизии на други историски финансиски информации[6] [7]. При планирање и извршувањето на ревизијата на поединечен финансиски извештај или на специфичен елемент на финансиски извештај, ревизорот треба да ги прилагоди сите МСР кои се релевантни за ревизијата според потребите во дадените околности на ангажманот. (Точки А10-А14)

### Формирање на мислење и разгледувања за известување

11. При формирање мислење и известување за поединечен финансиски извештај или за специфичен елемент на финансиски извештај, ревизорот треба да ги примени барањата

---

[3] МСР 200, "Општи цели на независниот ревизор и извршување на ревизијата согласно со Меѓународните стандарди за ревизија", точка 18.

[4] МСР 210, "Договарање на условите на ревизорскиот ангажман" точка 6(а)

[5] МСР 210, точка 10 (д).

[6] МСР 200, точка 2.

[7] МСР 200, точка 13 (ѓ), објаснува дека поимот "финансиски извештаи" обично упатува на комплетен сет на финансиски извештаи кои се утврдени со барањата на применливата рамка за финансиско известување.

наведени во МСР 700[8], прилагодени според потребите во околностите на ангажманот (Точки А15-А16).

*Известување за комплетниот сет на финансиски извештаи и за поединечен финансиски извештај или за специфичен елемент од таквите финансиски извештаи на ентитетот*

12. Ако ревизорот преземе ангажман со кој треба да извести за поединечен финансиски извештај или за специфичен елемент на финансиски извештај заедно со ангажманот за ревизија на комплетен сет на финансиски извештаи на ентитетот, ревизорот треба да изрази посебно мислење за секој ангажман.

13. Ревидиран поединечен финансиски извештај или ревидиран специфичен елемент на финансиски извештај може да бидат објавени заедно со ревидираниот комплетен сет на финансиски извештаи на ентитетот. Ако ревизорот заклучи дека презентирањето на поединечниот финансиски извештај или на специфичен елемент од финансискиот извештај не овозможува нивно соодветно разграничување од комплетниот сет на финансиски извештаи, ревизорот треба да побара од раководството да ја корегира таа ситуација. Според точките 15 и 16, ревизорот исто така треба да го разграничи мислењето за поединечниот финансиски извештај или за специфичниот елемент на финансискиот извештај од мислењето за комплетниот сет на финансиски извештаи. Ревизорот не треба да го издаде извештајот на ревизорот кој го содржи мислењето за поединечниот финансиски извештај или за специфичниот елемент на финансискиот извештај се додека не е задоволен со разграничувањето.

Модифицирано мислење, пасус за нагласување на прашање или пасус за останати прашања во извештајот на ревизорот за комплетен сет на финансиски извештаи на ентитетот

14. Ако мислењето во извештајот на ревизорот за комплетен сет на финансиски извештаи на ентитет е модифицирано, или истиот извештај вклучува пасус за обрнување на внимание или пасус за останати прашања, ревизорот треба да го утврди ефектот што истото може да го има на извештајот на ревизорот за поединечен финансиски извештај или за специфичен елемент на тие финансиски извештаи. Кога смета за соодветно, ревизорот треба да го модифицира мислењето за поединечниот финансиски извештај или за специфичниот елемент на финансиски извештај, или соодветно да вклучи пасус за нагласување на прашање или пасус за останати прашања во извештајот на ревизорот,. (Точка А17)

15. Ако ревизорот заклучи дека е потребно да изрази неповолно мислење или да се воздржи од мислење за комплетниот сет на финансиски извештаи на ентитетот во целина, МСР 705 не дозволува ревизорот да вклучи во истиот извештај на ревизорот немодифицирано мислење за поединечниот финансиски извештај кој претставува дел од тие финансиски извештаи или за специфичен елемент кој претставува дел од тие финансиски извештаи[9]. Ова е бидејќи таквото немодифицирано мислење ќе му противречи на неповолното мислење или на воздржувањето од мислење за комплетниот сет на финансиски извештаи на ентитетот како целина. (Точка А18)

16. Ако ревизорот заклучи дека е потребно да изрази неповолно мислење или да се воздржи од мислење за комплетниот сет на финансиски извештаи на ентитетот како целина но, во контекст на посебната ревизија на специфичен елемент којшто е содржан во тие финансиски извештаи, ревизорот сепак смета дека е соодветно да изрази немодифицирано мислење за тој елемент, ревизорот треба да постапи така само доколку:

    а) На ревизорот не му е забрането со закон или регулатива да постапи на тој начин.

[8] МСР 700, "Формирање на мислење и известување за финансиските извештаи"

[9] МСР 705, "Модификации на мислењето во извештајот на независниот ревизор", точка 15.

ПОСЕБНИ РАЗГЛЕДУВАЊА – РЕВИЗИИ НА ПОЕДИНЕЧНИ ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ И СПЕЦИФИЧНИ ЕЛЕМЕНТИ, СМЕТКИ ИЛИ СТАВКИ ОД ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАЈ

б) Таквото мислење е изразено во извештајот на ревизорот кој не е објавен заедно со извештајот на ревизорот кој содржи неповолно мислење или воздржување од мислење.

в) Специфичниот елемент не претставува значителен дел од комплетниот сет на финансиски извештаи на ентитетот.

17. Ревизорот не треба да изрази немодифицирано мислење за поединечен финансиски извештај кој е дел од комплетен сет на финансиски извештаи доколку ревизорот изразил неповолно мислење или се воздржал од мислење за комплетниот сет на финансиски извештаи како целина. Ова е случај дури и ако извештајот на ревизорот за поединечниот финансиски извештај не е објавен заедно со извештајот на ревизорот кој содржи неповолно мислење или воздржување од мислење. Ова е така бидејќи поединечниот финансиски извештај се смета дека претставува значителен дел од тие финансиски извештаи.

***

## Примена и друг објаснувачки материјал

**Делокруг на овој МСР** (Точка 1)

A1. МСР 200 го дефинира поимот "историски финансиски информации" како информации кои се изразени во финансиска смисла во врска со одреден ентитет, кои произлегуваат главно од сметководствениот систем на тој ентитет, во врска со економски настани кои се случиле во изминати временски периоди или во врска со економски состојби или околности во одредени моменти од временски периоди во минатото.[10]

A2. МСР 200 го дефинира поимот "финансиски извештаи" како структурирано претставување на историски финансиски информации, вклучувајќи и поврзани белешки, со цел да ги соопштат економските ресурси и обврски на ентитетот во одредена временска точка или промените на истите за одреден временски период во согласност со рамката за финансиско известување. Поимот вообичаено се однесува на комплетен сет на финансиски извештаи кои се утврдени со барањата на применливата рамка за финансиско известување[11].

A3. МСР се напишани во контекст на ревизија на финансиски извештаи;[12]тие треба да се прилагодат според потребите на околностите кога се применуваат на ревизија на други историски финансиски информации, како што е поединечен финансиски извештај или специфичен елемент од финансиски извештај. Овој МСР помага во тој поглед. (Додаток 1 набројува примери на такви други историски финансиски информации.)

A4. Ангажман за разумно уверување кој не е ревизија на историски финансиски информации се врши во согласност со Меѓународниот стандард за ангажмани за уверување (МСАУ) 3000.[13]

**Разгледувања при прифаќање на ангажманот**

*Примена на МСР* (Точка 7)

A5. МСР 200 бара ревизорот да постапува во согласност со а) релевантните етички барања, вклучувајќи ги и оние кои се однесуваат на независност, во однос на ревизорски ангажмани за финансиски извештаи, и б) сите МСР кои се релевантни за ревизијата. Исто така бара ревизорот да го почитува секое барање наведено во МСР освен ако, во околностите на ревизијата, целиот МСР не е релевантен или барањето не е релевантно поради тоа што истото е условно и условот не постои. Во исклучителни околности, ревизорот може да процени

[10] МСР 200, точка 13(е).
[11] МСР 200, точка 13(ѓ).
[12] МСР 200, точка 2.
[13] МСАУ 3000, "Ангажмани за уверување кои не се ревизии или проверки на историски финансиски информации"

дека е потребно да отстапи од некое релевантно барање во МСР со тоа што ќе изврши алтернативни ревизорски постапки за да ја постигне целта на тоа барање.[14]

А6. Усогласеноста со барањата на МСР кои се релевантни за ревизијата на поединечен финансиски извештај или на специфичен елемент од финансиски извештај може да не биде изводлива кога ревизорот не е ангажиран и за ревизија на комплетниот сет на финансиски извештаи на ентитетот. Во такви случаи, ревизорот често го нема истото разбирање за ентитетот и неговото окружување, вклучувајќи ја и неговата интерна контрола, како ревизорот кој го ревидира и комплетниот сет на финансиски извештаи. Ревизорот исто така ги нема ревизорските докази за општиот квалитет на сметководствената евиденција или на другите сметководствени информации кои би се стекнале со ревизија на комплетниот сет на финансиски извештаи на ентитетот. Според тоа, на ревизорот може да му требаат дополнителни докази за да ги поткрепи ревизорските докази стекнати од сметководствената евиденција. Во случај на ревизија на специфичен елемент на финансиски извештај, одредени МСР бараат да се изврши одредена ревизорска работа која може да биде несразмерна со елементот кој е предмет на ревизијата. На пример, иако барањата на МСР 570[15] е веројатно да бидат релевантни во околностите на ревизија на листата на сметките за побарувања, почитувањето на тие барања може да биде непрактично поради потребниот напор за ревизија на истите. Ако ревизорот заклучи дека ревизијата на поединечен финансиски извештај или на специфичен елемент од финансиски извештај во согласност со МСР може да биде непрактично, ревизорот може да разговара со раководството дали друг вид на ангажман би можел да биде попрактичен.

*Прифатливост на рамката за финансиско известување* (Точка 8)

А7. Поединечен финансиски извештај или специфичен елемент од финансиски извештај може да биде подготвен во согласност со применливата рамка за финансиско известување која се заснова на рамка за финансиско известување воспоставена од страна на овластена или признаена организација за воспоставување на стандарди за подготовка на комплетен сет на финансиски извештаи (на пример, Меѓународни стандарди за финансиско известување). Во тој случај, утврдувањето на прифатливоста на применливата рамка може да вклучи разгледување дали таа рамка ги содржи сите барања од рамката на којашто се заснова истата, кои се релевантни за презентирање на поединечен финансиски извештај или на специфичен елемент од финансиски извештај кој обезбедува адекватни обелоденувања.

*Форма на мислење* (Точка 9)

А8. Формата на мислење кое треба да се изрази од страна на ревизорот зависи од применливата рамка за финансиско известување и сите применливи закони или регулативи.[16] Во согласност со МСР 700[17]:

а) При изразување на немодифицирано мислење за комплетен сет на финансиски извештаи подготвени во согласност со рамката за објективно презентирање, во мислењето на ревизорот, освен ако со закон или регулатива не се бара поинаку, се применува една од следните фрази: (i) финансиските извештаи ја презентираат објективно, во сите материјални аспекти, во согласност со [применливата рамка за финансиско известување]; или (ii) финансиските извештаи даваат вистинска и објективна слика во согласност со [применливата рамка за финансиско известување].

б) При изразување на немодифицирано мислење за комплетен сет на финансиски извештаи подготвени во согласност со рамката за усогласеност, мислењето на ревизорот наведува дека финансиските извештаи се подготвени, во сите материјални аспекти, во согласност со [применливата рамка за финансиско известување].

[14] МСР 200, точки 14, 18 и 22-23
[15] МСР 570, "Континуитет"
[16] МСР 200, точка 8.
[17] МСР 700, точки 35-36

ПОСЕБНИ РАЗГЛЕДУВАЊА – РЕВИЗИИ НА ПОЕДИНЕЧНИ ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ И СПЕЦИФИЧНИ ЕЛЕМЕНТИ, СМЕТКИ ИЛИ СТАВКИ ОД ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАЈ

A9. Во случај на поединечен финансиски извештај или специфичен елемент на финансиски извештај, применливата рамка за финансиско известување може експлицитно да не упатува на презентирањето на финансискиот извештај или елементот. Ова може да биде случај кога применливата рамка за финансиско известување се заснова на рамка за финансиско известување воспоставена од страна на овластена или признаена организација за воспоставување на стандарди за подготовка на комплетен сет на финансиски извештаи (на пример, Меѓународни стандарди за финансиско известување). Ревизорот затоа разгледува дали очекуваната форма на мислење е соодветна во поглед на применливата рамка за финансиско известување. Факторите кои може да влијаат на разгледувањето на ревизорот во однос на тоа дали да ги користи фразите "презентираат објективно, во сите материјални аспекти", или "даваат вистинска и објективна слика" во ревизорското мислење вклучуваат:

- Дали применливата рамка за финансиско известување е експлицитно или имплицитно ограничена на подготовка на комплетен сет на финансиски извештаи.
- Дали поединечниот финансиски извештај или специфичниот елемент на финансискиот извештај ќе:
  - Бидат во целост усогласени со секое од барањата на рамката релевантна за конкретниот финансиски извештај или конкретниот елемент, и презентирањето на финансискиот извештај или елементот ги вклучува поврзаните белешки.
  - Доколку е потребно за постигнување објективно презентирање, обезбедува обелоденувања над оние кои специфично се бараат со рамката или, во исклучителни околности, отстапува од одредено барање на рамката.

Одлуката на ревизорот во однос на очекуваната форма на мислење претставува прашање на професионално расудување. На него може да влијае и тоа дали користењето на фразите "презентираат објективно, во сите материјални аспекти", или "даваат вистинска и објективна слика" во ревизорското мислење за поединечен финансиски извештај или за специфичен елемент на финансиски извештај подготвени во согласност со рамката за објективно презентирање е општо прифатено во конкретното законодавство.

**Разгледувања при планирање и извршување на ревизијата** (Точка 10)

A10. Релевантноста на секој од МСР бара внимателно разгледување. Дури и кога предмет на ревизијата е само специфичен елемент на финансиски извештај, МСР како што се МСР 240[18], МСР 550[19] и МСР 570, во принцип, се релевантни. Ова е така бидејќи елементот може да биде погрешно прикажан како резултат на измама, ефект од трансакција со поврзана страна, или погрешна примена на претпоставката за континуитет според применливата рамка за финансиско известување.

A11. Понатаму, МСР се напишани во контекст на ревизија на финансиски извештаи; тие треба да се прилагодат според потребите на околностите кога се применуваат на ревизијата на поединечен финансиски извештај или на специфичен елемент на финансиски извештај.[20] На пример, писмените изјави од раководството за комплетниот сет на финансиски извештаи би биле заменети со писмени изјави за презентирањето на финансискиот извештај или елементот во согласност со применливата рамка за финансиско известување.

A12. При ревизија на поединечен финансиски извештај или специфичен елемент на финансиски извештај заедно со ревизија на комплетниот сет на финансиски извештаи на ентитетот, ревизорот може да биде во состојба да ги користи ревизорските докази прибавени како дел од ревизијата на комплетниот сет на финансиски извештаи на ентитетот во ревизијата на

[18] МСР 240, "Одговорности на ревизорот поврзани со измамата во ревизијата на финансиски извештаи",
[19] МСР 550, "Поврзани страни".
[20] МСР 200, точка 2.

финансискиот извештај или елементот. Меѓутоа МСР, бараат ревизорот да ја планира и изврши ревизијата на финансискиот извештај или елементот на соодветен начин за да може да прибави достатни соодветни ревизорски докази на кои ќе го заснова мислењето за финансискиот извештај или за елементот.

A13. Поединечните финансиски извештаи кои сочинуваат комплетен сет на финансиски извештаи, и многу од елементите на тие финансиски извештаи, вклучувајќи ги и нивните поврзани белешки, се меѓусебно поврзани. Според тоа, при ревидирање на поединечен финансиски извештај или специфичен елемент на финансиски извештај, ревизорот може да не е во состојба изолирано да го разгледува финансискиот извештај или елементот. Затоа, ревизорот може да треба да изврши постапки во врска со меѓусебно поврзаните ставки за да ја исполни целта на ревизијата.

A14. Понатаму, материјалноста која е утврдена за поединечен финансиски извештај или за специфичен елемент на финансискиот извештај може да биде пониска од материјалноста утврдена за комплетен сет на финансиски извештаи на ентитетот; ова ќе влијае на природата, временскиот распоред и делокругот на ревизорските постапки и на оценката на некорегираните погрешни прикажувања.

**Формирање на мислење и разгледувања во однос на известувањето** (Точка 11)

A15. МСР 700 бара ревизорот, при формирање на мислењето, да оцени дали финансиските извештаи обезбедуваат адекватни обелоденувања за да им овозможат на корисниците за кои тие се наменети да го разберат ефектот на материјалните трансакции и настани врз информациите наведени во финансиските извештаи.[21] Во случајот на поединечен финансиски извештај или специфичен елемент на финансиски извештај, важно е дека финансискиот извештај или елементот, вклучувајќи ги и поврзаните белешки, од аспект на барањата од применливата рамка за финансиско известување, обезбедуваат адекватни обелоденувања за да им овозможат на корисниците за кои се наменети да ги разберат информациите соопштени во финансискиот извештај или елементот, и ефектот на материјалните трансакции и настани врз информациите соопштени во финансискиот извештај или елементот.

A16. Додаток 2 од овој МСР содржи илустрации на ревизорски извештаи за поединечен финансиски извештај и за специфичен елемент на финансиски извештај.

*Модифицирано мислење, пасус за нагласување на прашање или пасус за останати прашања во извештајот на ревизорот за комплетен сет на финансиски извештаи на ентитетот* (Точки 14-15)

A17. Дури и кога модифицираното мислење за комплетен сет на финансиски извештаи на ентитетот, пасусот за обрнување на внимание или пасусот за останати прашања не се однесуваат на ревидираниот финансиски извештај или на ревидираниот елемент, ревизорот сепак може да смета за соодветно да посочи на модификацијата во пасусот за нагласување на прашање во извештајот на ревизорот за финансискиот извештај или за елементот бидејќи ревизорот проценил дека истиот е релевантен за разбирањето на корисниците за ревидираниот финансиски извештај или за ревидираниот елемент или поврзаниот извештај на ревизорот. (види МСР 705).[22]

A18. Во извештајот на ревизорот за комплетен сет на финансиски извештаи на ентитетот, дозволено е воздржување од мислење во однос на резултатите од работењето и паричните текови, каде што е соодветно, и немодифицирано мислење во однос на финансиската позиција со оглед на тоа дека воздржувањето од мислење е издадено само во однос на

[21] МСР 700, точка 13(д)

[22] МСР 706, "Пасуси за нагласување на прашање и пасуси за други прашања во извештајот на независниот ревизор", точка 6.

ПОСЕБНИ РАЗГЛЕДУВАЊА – РЕВИЗИИ НА ПОЕДИНЕЧНИ ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ И СПЕЦИФИЧНИ ЕЛЕМЕНТИ, СМЕТКИ ИЛИ СТАВКИ ОД ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАЈ

резултатите од работењето и паричните текови а не и во однос на финансиските извештаи во целина.[23]

[23] МСР 510, "Првични ревизорски ангажмани – почетни салда," точка А8, и МСР 705, точка А16

ПОСЕБНИ РАЗГЛЕДУВАЊА – РЕВИЗИИ НА ПОЕДИНЕЧНИ ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ И СПЕЦИФИЧНИ ЕЛЕМЕНТИ, СМЕТКИ ИЛИ СТАВКИ ОД ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАЈ

**Додаток 1**

(Точка А3)

## Примери за специфични елементи, сметки или ставки на финансискиот извештај

- Побарувања, исправка на сомнителни побарувања, залихи, обврска за пресметани користи според планот за приватни пензии, евидентираната вредност на идентификувани нематеријални средства, или обврската за "настанати но не известени" побарувања за штети во осигурително портфолио,, вклучувајќи ги поврзаните белешки.
- Преглед на екстерно управувани средства и приходи од планот за приватни пензии, вклучувајќи ги поврзаните белешки.
- Преглед на нето материјални средства, вклучувајќи ги поврзаните белешки.
- Преглед на плаќања во однос на имот под закуп, вклучувајќи ги белешките со објаснување.
- Преглед на учеството во добивката или бонуси на вработените, вклучувајќи ги белешките со објаснување.

ПОСЕБНИ РАЗГЛЕДУВАЊА – РЕВИЗИИ НА ПОЕДИНЕЧНИ ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ И СПЕЦИФИЧНИ ЕЛЕМЕНТИ, СМЕТКИ ИЛИ СТАВКИ ОД ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАЈ

## Додаток 2

(Точка А16)

## Илустрации на извештаи на ревизорот за поединечен финансиски извештај и за специфичен елемент на финансиски извештај

- Илустрација 1: Извештај на ревизорот за поединечен финансиски извештај подготвен во согласност со рамката за општа намена (за целите на оваа илустрација, рамка за објективна презентација).
- Илустрација 2: Извештај на ревизорот за поединечен финансиски извештај подготвен во согласност со рамка за посебни цели (за целите на оваа илустрација, рамка за објективна презентација).
- Илустрација 3: Извештај на ревизорот за специфичен елемент, сметка или ставка на финансиски извештај подготвен во согласност со рамка за посебни цели (за целите на оваа илустрација, рамка за усогласеност).

ПОСЕБНИ РАЗГЛЕДУВАЊА – РЕВИЗИИ НА ПОЕДИНЕЧНИ ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ И СПЕЦИФИЧНИ ЕЛЕМЕНТИ, СМЕТКИ ИЛИ СТАВКИ ОД ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАЈ

**Илустрација 1:**

**Околностите го вклучуваат следното:**

- **Ревизија на билансот на состојба (т.е. поединечен финансиски извештај).**
- **Билансот на состојба е подготвен од страна на раководство на ентитетот во согласност со барањата на рамката за финансиско известување во законодавството X која е релевантна за подготовка на биланс на состојба.**
- **Применливата рамка за финансиско известување е рамка за објективна презентација која е дизајнирана да ги задоволи општите потреби за финансиски информации на широк опсег на корисници.**
- **Условите на ревизорскиот ангажман го одразуваат описот на одговорноста на раководството за финансиските извештаи во МСР 210.**
- **Ревизорот утврдил дека е соодветно да ја користи фразата "презентира објективно, во сите материјални аспекти," во ревизорското мислење.**

ИЗВЕШТАЈ НА НЕЗАВИСНИОТ РЕВИЗОР

[Соодветен примател]

Ние извршивме ревизија на придружниот биланс на состојба на претпријатието АБВ на 31 декември 20X1 година како и на прегледот на значајни сметководствени политики и други објаснувачки информации (заедно "финансискиот извештај).

**Одговорноста на раководството[24] за финансискиот извештај**

Раководството е одговорно за подготовка и објективно презентирање на овој финансиски извештај во согласност со оние барања од рамката за финансиско известување во законодавството X кои се релевантни за подготовка на таков финансиски извештај, и таква интерна контрола каква што раководството смета дека му е потребна за да му овозможи подготовка на финансискиот извештај кој е ослободен од материјално погрешно прикажување, без разлика дали како резултат на измама или грешка.

**Одговорност на ревизорот**

Наша одговорност е да изразиме мислење за финансискиот извештај врз основа на нашата ревизија. Ние ја спроведовме нашата ревизија во согласност со Меѓународните стандарди за ревизија. Тие стандарди бараат да работиме во согласност со етичките барања и да ја планираме и извршиме ревизијата на таков начин кој ќе ни овозможи да добиеме разумно уверување за тоа дали финансискиот извештај е ослободен од материјално погрешно прикажување.

Ревизијата вклучува извршување на постапки за прибавување на ревизорски докази за износите и обелоденувањата во финансискиот извештај. Избраните постапки зависат од расудувањето на ревизорот, вклучувајќи ја и проценката на ризиците од материјално погрешно прикажување на финансискиот извештај, без разлика дали како резултат на измама или грешка. Кога ги прави тие

[24] Или друг поим кој е соодветен во контекстот на законската рамка во конкретното законодавство.

проценки на ризикот, ревизорот ги разгледува интерните контроли кои се релевантни за подготвувањето и објективното презентирање на финансискиот извештај на ентитетот за да обликува ревизорски постапки коишто се соодветни во околностите, но не за целта на изразување на мислење за ефективноста на интерните контроли на ентитетот.[25] Ревизијата исто така вклучува и оценка на соодветноста на користените сметководствени политики и на разумноста на сметководствените проценки, доколку има, направени од страна на раководството, како и оценка на севкупното презентирање на финансискиот извештај.

Ние веруваме дека ревизорските докази коишто ги имаме прибавено се достатни и соодветни за да обезбедат основа за нашето ревизорско мислење.

**Мислење**

Според нашето мислење, финансискиот извештај ја презентира објективно, во сите материјални аспекти, финансиската сосотојба на претпријатието АБВ на 31 декември 20Х1, во согласност со оние барања од рамката за финансиско известување во законодавството Х кои се релевантни за подготовка на таков финансиски извештај.

[Потпис на ревизорот]

[Датум на извештајот на ревизорот]

[Адреса на ревизорот]

[25] Во околностите кога ревизорот исто така има одговорност да изрази и мислење за ефективноста на интерните контроли заедно со ревизијата на финансискиот извештај, оваа реченица би ја содржела следната формулација на зборови: „Кога ги прави тие проценки на ризикот, ревизорот ги разгледува интерните контроли кои се релевантни за подготвувањето и објективното презентирање на финансискиот извештај на ентитетот за да обликува ревизорски постапки коишто се соодветни во околностите“.

ПОСЕБНИ РАЗГЛЕДУВАЊА – РЕВИЗИИ НА ПОЕДИНЕЧНИ ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ И СПЕЦИФИЧНИ ЕЛЕМЕНТИ, СМЕТКИ ИЛИ СТАВКИ ОД ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАЈ

**Илустрација 2:**

**Околностите го вклучуваат следното:**

- **Ревизија на извештај на примени и исплатени парични средства (т.е. поединечен финансиски извештај).**
- **Финансискиот извештај е подготвен од страна на раководството на ентитетот во согласност со сметководство врз основа на примени и исплатени парични средства како одговор на барањето за информации за парични текови добиено од доверител. Раководството има избор на рамки за финансиско известување.**
- **Применливата рамка за финансиско известување е рамка за објективна презентација дизајнирана да ги задоволи потребите за финансиски информации на специфични корисници. [26]**
- **Ревизорот утврдил дека е соодветно да ја користи фразата "презентира објективно, во сите материјални аспекти," во ревизорското мислење.**
- **Дистрибуирање или користење на извештајот на ревизорот не е ограничено.**

ИЗВЕШТАЈ НА НЕЗАВИСНИОТ РЕВИЗОР

[Соодветен примател]

Ние извршивме ревизија на придружниот извештај на примени и исплатени парични средства на претпријатието АБВ на 31 декември 20Х1 година и прегледот на значајни сметководствени политики и други објаснувачки информации (заедно "финансискиот извештај"). Финансискиот извештај е подготвен од страна на раководството со примена на сметководство врз основа на примени и исплатени парични средства како што е опишано во белешка Х.

**Одговорноста на раководството[27] за финансискиот извештај**

Раководството е одговорно за подготовка и објективно презентирање на овој финансиски извештај во согласност со сметководството врз основа на примени и исплатени парични средства опишано во белешка Х; ова вклучува утврдување дека сметководството врз основа на примени и исплатени парични средства претставува прифатлива основа за подготовка на финансискиот извештај во дадените околности, и за такви интерни контроли каква што раководството смета дека му се потребни за да му овозможат подготовка на финансискиот извештај кој е ослободен од материјално погрешно прикажување, без разлика дали како резултат на измама или грешка.

**Одговорност на ревизорот**

Наша одговорност е да изразиме мислење за финансискиот извештај врз основа на нашата ревизија. Ние ја спроведовме нашата ревизија во согласност со Меѓународните стандарди за ревизија. Тие стандарди бараат да ги почитуваме етичките барања и да ја планираме и извршиме ревизијата на начин кој ќе ни овозможи да добиеме разумно уверување за тоа дали финансискиот извештај е ослободен од материјално погрешно прикажување.

Ревизијата вклучува извршување на постапки за прибавување на ревизорски докази за износите и обелоденувањата во финансискиот извештај. Избраните постапки зависат од расудувањето на

[26] МСР 800 содржи барања и упатства за формата и содржината на финансиски извештаи подготвени во согласност со рамка за посебна намена.

[27] Или друг поим кој е соодветен во контекстот на законската рамка во конкретното законодавство.

ревизорот, вклучувајќи ја и проценката на ризиците од материјално погрешно прикажување на финансискиот извештај, без разлика дали како резултат на измама или грешка. Кога ги прави тие проценки на ризикот, ревизорот ги разгледува интерните контроли релевантни за подготвувањето и објективното презентирање на финансискиот извештај на ентитетот за да обликува ревизорски постапки коишто се соодветни во околностите, но не за целта на изразување на мислење за ефективноста на интерните контроли на ентитетот. Ревизијата исто така вклучува и оценка на соодветноста на користените сметководствени политики и на разумноста на сметководствените проценки, доколку има, направени од страна на раководството, како и оценка на севкупното презентирање на финансискиот извештај.

Ние веруваме дека ревизорските докази коишто ги имаме прибавено се достатни и соодветни за да обезбедат основа за нашето ревизорско мислење.

**Мислење**

Според нашето мислење, финансискиот извештај ги презентира објективно, во сите материјални аспекти, примените и исплатени парични средства на претпријатието АБВ на 31 декември 20Х1, во согласност со сметководството врз основа на примени и исплатени парични средства опишано во белешка Х.

**Сметководствена основа**

Без да го модифицираме нашето мислење, ние обрнуваме внимание на белешката Х кон финансискиот извештај, која ја опишува сметководствената основа. Финансискиот извештај е подготвен да обезбеди информации за доверителот XYZ. Поради тоа, извештајот може да не е соодветен за друга намена.

[Потпис на ревизорот]

[Датум на извештајот на ревизорот]

[Адреса на ревизорот]

ПОСЕБНИ РАЗГЛЕДУВАЊА – РЕВИЗИИ НА ПОЕДИНЕЧНИ ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ И СПЕЦИФИЧНИ ЕЛЕМЕНТИ, СМЕТКИ ИЛИ СТАВКИ ОД ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАЈ

**Илустрација 3:**

**Околностите го вклучуваат следното:**

- **Ревизија на обврската за "настанати но не известени" побарувања за штети во осигурително портфолио (т.е. елемент, сметка или ставка на финансиски извештај).**
- **Финансиските информации се подготвени од страна на раководството на ентитетот во согласност со одредбите за финансиско известување воспоставени од страна на регулатор за исполнување на барањата на тој регулатор. Раководството нема избор на рамки за финансиско известување**
- **Применливата рамка за финансиско известување е рамка за усогласеност дизајнирана да ги задоволи потребите за финансиски информации на специфични корисници. [28]**
- **Условите на ревизорскиот ангажман го одразуваат описот на одговорноста на раководството за финансиските извештаи во МСР 210.**
- **Дистрибуирање на извештајот на ревизорот е ограничено.**

ИЗВЕШТАЈ НА НЕЗАВИСЕН РЕВИЗОР

[Соодветен примател]

*Ние извршивме ревизија на придружниот преглед на обврските за "настанати но неизвестени"* побарувања за штети на осигурителната компанија АБВ на 31 декември 20Х1 година ("прегледот"). Прегледот е подготвен од страна на раководството врз основа на [опишете ги одредбите за финансиско известување воспоставени од страна на регулаторот].

**Одговорноста на раководството[29] за прегледот**

Раководството е одговорно за подготовка на прегледот во согласност со [опишете ги одредбите за финансиско известување воспоставени од страна на регулаторот], и за такви интерни контроли какви што раководството смета дека му се потребни за да му овозможат подготовка на прегледот кој е ослободен од материјално погрешно прикажување, без разлика дали како резултат на измама *или грешка.*

**Одговорност на ревизорот**

Наша одговорност е да изразиме мислење за прегледот врз основа на нашата ревизија. Ние ја спроведовме нашата ревизија во согласност со Меѓународните стандарди за ревизија. Тие стандарди бараат да ги почитуваме етичките барања и да ја планираме и извршиме ревизијата за да добиеме разумно уверување за тоа дали прегледот е ослободен од материјално погрешно прикажување.

Ревизијата вклучува извршување на постапки за прибавување на ревизорски докази за износите и обелоденувањата во прегледот. Избраните постапки зависат од расудувањето на ревизорот,

[28] МСР 800 содржи барања и упатства за формата и содржината на финансиски извештаи подготвени во согласност со рамка за посебна намена.

[29] Или друг поим кој е соодветен во контекстот на законската рамка во конкретното законодавство.

вклучувајќи ја и проценката на ризиците од материјално погрешно прикажување на прегледот, без разлика дали како резултат на измама или грешка. Кога ги прави тие проценки на ризикот, ревизорот ги разгледува интерните контроли кои се релевантни за подготвувањето и објективното презентирање на прегледот на ентитетот за да обликува ревизорски постапки коишто се соодветни во околностите, но не за целта на изразување на мислење за ефективноста на интерната контрола на ентитетот. Ревизијата исто така вклучува и оценка на соодветноста на користените сметководствени политики и на разумноста на сметководствените проценки, доколку има, направени од страна на раководството, како и оценка на севкупното презентирање на прегледот.

Ние веруваме дека ревизорските докази коишто ги имаме прибавено се достатни и соодветни за да обезбедат основа за нашето ревизорско мислење.

**Мислење**

Според нашето мислење, финансиските информации во прегледот на обврската за "настанати но неизвестени" побарувања за штети на осигурителната компанија АБВ на 31 декември 20Х1 година се подготвени, во сите материјални аспекти, во согласност со [опишете ги одредбите за финансиско известување воспоставени од страна на регулаторот].

**Сметководствена основа и ограничување на дистрибуирањето**

Без да го модифицираме нашето мислење, ние обрнуваме внимание на белешката Х кон прегледот, која ја опишува сметководствената основа. Прегледот е подготвен за да и помогне на осигурителната компанија АБВ да ги исполни барањата на регулаторот ЕЖЗ. Поради тоа, извештајот може да не е соодветен за друга намена. Нашиот извештај е наменет само за осигурителната компанија АБВ и регулаторот ЕЖЗ и не треба да се дистрибуира на страни кои не се осигурителната компанија АБВ и регулаторот ЕЖЗ.

[Потпис на ревизорот]

[Датум на извештајот на ревизорот]

[Адреса на ревизорот]

# МЕЃУНАРОДЕН СТАНДАРД ЗА РЕВИЗИЈА 810

# АНГАЖМАНИ ЗА ИЗВЕСТУВАЊЕ ВО ОДНОС НА СУМАРНИ ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ

(Стапува во сила за ревизии на финансиски извештаи за периоди кои почнуваат на или по 15 декември 2009 година)

## СОДРЖИНА


| | Точка |
|---|---|
| **Вовед** | |
| Делокруг на овој МСР | 1 |
| Датум на стапување во сила | 2 |
| **Цели** | 3 |
| **Дефиниции** | 4 |
| **Барања** | |
| Прифаќање на ангажманот | 5-7 |
| Природа на постапки | 8 |
| Форма на мислење | 9-11 |
| Временски распоред на работата и настани по датумот на извештајот на ревизорот за ревидирани финансиски извештаи | 12-13 |
| Извештај на ревизорот за сумарни финансиски извештаи | 14-19 |
| Ограничување на дистрибуцијата или користењето или предупредување на читателите за сметководствената основа | 20 |
| Споредбени податоци | 21-22 |
| Неревидирани дополнителни информации презентирани со сумарни финансиски извештаи | 23 |
| Други информации во документи кои содржат сумарни финансиски извештаи | 24 |
| Поврзаност на ревизорот | 25-26 |
| **Примена и друг објаснувачки материјал** | |
| Прифаќање на ангажманот | A1-A7 |
| Оценка на расположливоста на ревидираните финансиски извештаи | A8 |
| Форма на мислење | A9 |
| Временски распоред на работата и настани по датумот на извештајот на ревизорот за ревидирани финансиски извештаи | A10 |
| Извештај на ревизорот за сумарни финансиски извештаи | A11-A15 |
| Споредбени податоци | A16-A17 |
| Неревидирани дополнителни информации презентирани со сумарни финансиски извештаи | A18 |
| Други информации во документи кои содржат сумарни финансиски извештаи | A19 |
| Поврзаност на ревизорот | A20 |
| Додаток: Илустрации на извештаи за сумарни финансиски извештаи | |

# АНГАЖМАНИ ЗА ИЗВЕСТУВАЊЕ ВО ОДНОС НА СУМАРНИ ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ

Меѓународниот стандард за ревизија (МСР) 810, "Ангажмани за известување во однос на сумарни финансиски извештаи" треба да се чита во врска МСР 200, "Општи цели на независниот ревизор и извршување на ревизијата согласно со Меѓународните стандарди за ревизија"

## Вовед

### Делокруг на овој МСР

1. Овој меѓународен стандард за ревизија (МСР) се однесува на одговорностите на ревизорот поврзани со ангажманот за известување во однос на сумарни финансиски извештаи изведени од финансиски извештаи ревидирани во согласност со МСР од страна на истиот ревизор.

### Датум на стапување во сила

2. Овој МСР стапува во сила за ангажмани за периоди кои почнуваат на или по 15 декември 2009 година.

## Цели

3. Целите на ревизорот се:

   а) Да утврди дали е соодветно да го прифати ангажманот за известување во однос на сумарни финансиски извештаи.

   б) Доколку е ангажиран за известување во однос на сумарни финансиски извештаи:

      (i) Да формира мислење за сумарните финансиски извештаи врз основа на оценка на заклучоците кои се донесени врз основа на прибавените докази.

      (ii) Јасно да го изрази тоа мислење преку писмен извештај кој исто така ја опишува основата за таквото мислење.

## Дефиниции

4. За целите на овој МСР, следните поими го имаат значењето дадено подолу:

   а) Применети критериуми – критериумите применети од страна на раководството во подготовката на сумарните финансиски извештаи.

   б) Ревидирани финансиски извештаи – Финансиски извештаи[1] ревидирани од страна на ревизорот во согласност со МСР, и од кои се изведени сумарните финансиски извештаи.

   в) Сумарни финансиски извештаи – историски финансиски информации кои се изведени од финансиски извештаи, но содржат помалку детали од финансиските извештаи, додека се уште обезбедуваат структурирана репрезентација која е конзистентна со онаа на финансиските извештаи за економските ресурси или обврски на ентитетот на одреден датум или промените за одреден временски период[2]. Различни законодавства може да користат различна терминологија за да ги опишат ваквите историски финансиски информации.

## Барања

### Прифаќање ангажман

5. Ревизорот треба да прифати ангажман за известување во однос на сумарни финансиски извештаи во согласност со овој МСР само кога ревизорот бил ангажиран за вршење на ревизија на финансиските извештаи во согласност со МСР од кои се изведени сумарните финансиски извештаи. (Точка А1)

---

[1] МСР 200, "Општи цели на независниот ревизор и извршување на ревизијата согласност со Меѓународните стандарди за ревизија", точка 13(ѓ), го дефинира поимот "финансиски извештаи".

[2] МСР 200, точка 13(ѓ)

## АНГАЖМАНИ ЗА ИЗВЕСТУВАЊЕ ВО ОДНОС НА СУМАРНИ ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ

6. Пред прифаќање на ангажман за известување во однос на сумарни финансиски извештаи, ревизорот треба:(Точка А2)

   а) Да утврди дали се прифатливи применетите критериуми. (Точки А3-А7)

   б) Да добие согласност од раководството дека истото ја признава и ја разбира својата одговорност:

      (i) За подготовка на сумарните финансиски извештаи во согласност со применетите критериуми.

      (ii) Да им ги стави ревидираните финансиски извештаи на располагање на корисници на сумарните финансиски извештаи за кои тие се наменети, без неоснована пречка (или, доколку според одреден закон или регулатива се утврдува дека ревидираните финансиски извештаите не треба да им се стават на располагање на корисниците на сумарните финансиски извештаи за кои тие се наменети и воспоставуваат критериуми за подготовка на сумарните финансиски извештаи, да го опише тој закон или регулатива во сумарните финансиски извештаи).

      (iii) Да го вклучи извештајот на ревизорот за сумарните финансиски извештаи во секој документ кој ги содржи сумарните финансиски извештаи и кој покажува дека ревизорот известил за истите.

   в) Да се договори со раководството за формата на мислење кое треба да се издаде во однос на сумарните финансиски извештаи (види точки 9-11).

7. Ако ревизорот заклучи дека применетите критериуми се неприфатливи или ако не е во состојба да ја добие согласноста од раководството наведена во точка 6(б), ревизорот не треба да го прифати ангажманот за известување во однос на сумарните финансиски извештаи, освен ако со закон или регулатива не се бара да постапи на тој начин. Ангажманот спроведен во согласност со таков закон или регулатива не е во согласност со овој стандард. Според тоа, извештајот на ревизорот за сумарните финансиски извештаи не треба да укажува дека ангажманот е спроведен во согласност со овој МСР. Ревизорот треба да вклучи соодветно посочување на овој факт во условите на ангажманот. Ревизорот исто така треба да го утврди ефектот кој истото може да го има на ангажманот за ревизија на финансиските извештаи од коишто се изведени сумарните финансиски извештаи.

**Природа на постапки**

8. Ревизорот треба да ги спроведе следните постапки, и било кои други постапки кои ревизорот може да смета дека се потребни, како основа за ревизорското мислење во однос на сумарните финансиски извештаи:

   а) Да оцени дали сумарните финансиски извештаи адекватно ја обелоденуваат својата сумарна природа и ги идентификуваат ревидираните финансиски извештаи.

   б) Кога сумарните финансиски извештаи не се придружени со ревидираните финансиски извештаи, да оцени дали истите јасно опишуваат:

      (i) Од кого или каде можат да се обезбедат ревидираните финансиски извештаи.

      (ii) Законот или регулативата кои специфицираат дека ревидираните финансиски извештаи не треба да се стават на располагање на корисниците на сумарните финансиски извештаи за кои тие се наменети, и кои воспоставуваат критериуми за подготовка на сумарните финансиски извештаи.

   в) Да оцени дали сумарните финансиски извештаи адекватно ги обелоденуваат применетите критериуми.

   г) Да ги спореди сумарните финансиски извештаи со поврзаните информации во ревидираните финансиски извештаи за да утврди дали сумарните финансиски извештаи се

усогласени со или може да бидат повторно пресметани врз основа на поврзаните информации во ревидираните финансиски извештаи.

д) Да оцени дали сумарните финансиски извештаи се подготвени во согласност со применетите критериуми.

ѓ) Од аспект на целта на сумарните финансиски извештаи, да оцени дали сумарните финансиски извештаи ги содржат потребните информации, и се прикажани на соодветно сумарно ниво (збирови), така што да не бидат заведувачки во околностите.

е) Да оцени дали ревидираните финансиски извештаи им се на располагање на корисници на сумарните финансиски извештаи за кои тие се наменети, без неоснована пречка, освен ако одреден закон или регулатива утврдува дека истите не треба да се им стават на располагање и воспоставува критериуми за подготовка на сумарните финансиски извештаи. (Точка А8)

**Форма на мислење**

9. Кога ревизорот заклучил дека за сумарните финансиски извештаи е соодветно немодифицирано мислење, мислењето на ревизорот треба, освен ако поинаку не се бара со закон или регулатива, да користи една од следните фрази: (Точка А9)

   а) Сумарните финансиски извештаи се конзистентни, во сите материјални аспекти, со ревидираните финансиски извештаи, во согласност со [применетите критериуми].

   б) Сумарните финансиски извештаи претставуваат објективен преглед на ревидираните финансиски извештаи, во согласност со [применетите критериуми].

10. Доколку со закон или регулатива е пропишано формулирањето на мислењето за сумарните финансиски извештаи на начин кој е различен од оној опишан во точка 9, ревизорот треба:

   а) Да ги примени постапките опишани во точка 8 и сите дополнителни постапки кои се потребни за да му овозможат на ревизорот да го изрази пропишаното мислење.

   б) Да оцени дали корисниците на сумарните финансиски извештаи може погрешно да го разберат ревизорското мислење за сумарните финансиски извештаи и, ако е така, дали дополнително објаснување во извештајот на ревизорот може да го ублажи можното погрешно разбирање.

11. Доколку, во случај на точка 10(б), ревизорот заклучи дека дополнително објаснување во извештајот на ревизорот за сумарните финансиски извештаи не може да го ублажи можното погрешно разбирање, ревизорот не треба да го прифати ангажманот, освен ако со закон или регулатива не се бара да постапи така. Ангажман кој е спроведен во согласност со таков закон или регулатива не подлежи на овој МСР. Според тоа, извештајот на ревизорот за сумарните финансиски извештаи не треба да укажува дека ангажманот е спроведен во согласност со овој МСР.

**Временски распоред на работата и настани по датумот на извештајот на ревизорот за ревидираните финансиски извештаи**

12. Извештајот на ревизорот за сумарните финансиски извештаи може да биде со датум кој е подоцна од датумот на извештајот на ревизорот за ревидираните финансиски извештаи. Во такви случаи, извештајот на ревизорот за сумарните финансиски извештаи треба да наведе дека сумарните финансиски извештаи и ревидираните финансиски извештаи не го одразуваат влијанието на настаните кои се појавиле по датумот на извештајот на ревизорот за ревидираните финансиски извештаи за коишто може да е потребно корегирање на, или обелоденување во, ревидираните финансиски извештаи. (Точка А10)

## АНГАЖМАНИ ЗА ИЗВЕСТУВАЊЕ ВО ОДНОС НА СУМАРНИ ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ

13. Ревизорот може да дознае факти кои постоеле на датумот на извештајот на ревизорот за ревидираните финансиски извештаи, но кои на ревизорот претходно не му биле познати. Во такви случаи, ревизорот не треба да го издаде извештајот на ревизорот за сумарните финансиски извештаи се додека ревизорот не заврши со разгледување на таквите факти во однос на ревидираните финансиски извештаи во согласност со МСР 560.[3]

**Извештај на ревизорот за сумарни финансиски извештаи**

*Елементи на извештајот на ревизорот*

14. Извештајот на ревизорот за сумарни финансиски извештаи треба да ги содржи следните елементи:[4] (Точка А15)

    а) Наслов кој јасно го посочува како извештај на независен ревизор. (Точка А11)

    б) Примател. (Точка А12)

    в) Воведен пасус кој:

        (i) Ги идентификува сумарните финансиски извештаи за коишто известува ревизорот, вклучувајќи го и називот на секој извештај содржан во сумарните финансиски извештаи. (Точка А13)

        (ii) Ги идентификува ревидираните финансиски извештаи.

        (iii) Посочува на извештајот на ревизорот за ревидираните финансиски извештаи, датумот на тој извештај, и, подложно на точките 17-18, фактот дека за ревидираните финансиски извештаи е изразено немодифицирано мислење.

        (iv) Ако датумот на извештајот на ревизорот за сумарните финансиски извештаи е подоцна од датумот на извештајот на ревизорот за ревидираните финансиски извештаи, ревизорот наведува дека сумарните финансиски извештаи и ревидираните финансиски извештаи не го одразуваат влијанието на настаните кои се појавиле по датумот на извештајот на ревизорот за ревидираните финансиски извештаи.

        (v) Изјава која укажува дека сумарните финансиски извештаи не ги содржат сите обелоденувања кои се бараат со рамката за финансиско известување која е применета при подготовката на ревидираните финансиски извештаи, и дека читањето на сумарните финансиски извештаи не претставува замена за читање на ревидираните финансиски извештаи.

    г) Опис на одговорноста на раководството[5] за сумарните финансиски извештаи, со објаснување дека раководството[6] е одговорно за подготовка на сумарните финансиски извештаи во согласност со применетите критериуми.

    д) Изјава дека ревизорот е одговорен за изразување на мислење за сумарните финансиски извештаи врз основа на постапките кои се бараат со овој МСР.

    ѓ) Пасус кој јасно го изразува мислењето (види точки 9-11).

    е) Потпис на ревизорот.

    ж) Датум на извештајот на ревизорот. (Точка А14)

    з) Адреса на ревизорот.

---

[3] МСР 560, "Последователни настани".

[4] Точките 17-18, кои се однесуваат на околности кога ревизорскиот извештај за ревидираните финансиски извештаи е модифициран, бараат дополнителни елементи на оние кои се набројани во оваа точка.

[5] Или друг поим кој е соодветен во контекстот на законската рамка во конкретното законодавство.

[6] Или друг поим кој е соодветен во контекстот на законската рамка во конкретното законодавство.

АНГАЖМАНИ ЗА ИЗВЕСТУВАЊЕ ВО ОДНОС НА СУМАРНИ ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ

15. Ако примателот на сумарните финансиски извештаи не е ист со примателот на извештајот на ревизорот за ревидираните финансиски извештаи, ревизорот треба да ја оцени соодветноста на користењето на различен примател: (Точка А12)

16. Ревизорот треба да го датира извештајот на ревизорот за сумарните финансиски извештаи не порано од: (Точка А14)

    а) Датумот на кој ревизорот прибавил доволно соодветни докази на кои го заснова мислењето, вклучувајќи докази дека сумарните финансиски извештаи се подготвени и оние со признаено овластување потврдиле дека истите превземаат одговорност за нив.

    б) Датумот на извештајот на ревизорот за ревидираните финансиски извештаи.

*Модификации на мислењето, пасус за нагласување на прашање или пасус за други прашања во извештајот на ревизорот за ревидираните финансиски извештаи* (Точка А15)

17. Кога извештајот на ревизорот за ревидираните финансиски извештаи содржи квалификувано мислење, пасус за нагласување на прашање или пасус за останати прашања, но ревизорот е задоволен дека сумарните финансиски извештаи се конзистентни, во сите материјални аспекти со, или претставуваат објективен преглед на ревидираните финансиски извештаи, во согласност со применетите критериуми, извештајот на ревизорот за сумарните финансиски извештаи треба покрај елементите во точка 14 да:

    а) Да наведе дека извештајот на ревизорот за ревидираните финансиски извештаи содржи квалификувано мислење, пасус за нагласување на прашање или пасус за останати прашања.

    б) Да опише:

        (i) Основата за квалификуваното мислење за ревидираните финансиски извештаи, и таквото квалификувано мислење; или пасусот за нагласување на прашање или пасусот за останати прашања во извештајот на ревизорот за ревидираните финансиски извештаи.

        (ii) Ефектот од истото на сумарните финансиски извештаи, доколку има.

18. Кога извештајот на ревизорот за ревидираните финансиски извештаи содржи неповолно мислење или воздржување од мислење, извештајот на ревизорот за сумарните финансиски извештаи треба, покрај елементите од точка 14 да:

    а) Наведе дека извештајот на ревизорот за ревидираните финансиски извештаи содржи неповолно мислење или воздржување од мислење.

    б) Ја опише основата за таквото неповолно мислење или воздржување од мислење.

    в) Наведе дека, како резултат на неповолното мислење или воздржувањето од мислење, несоодветно е да изрази мислење за сумарните финансиски извештаи.

*Модифицирано мислење за сумарните финансиски извештаи*

19. Ако сумарните финансиски извештаи не се конзистентни, во сите материјални аспекти, со или не претставуваат објективен преглед на ревидираните финансиски извештаи, во согласност со применетите критериуми, и раководството не се согласува да ги направи потребните промени, ревизорот треба да изрази неповолно мислење за сумарните финансиски извештаи. (Точка А15)

**Ограничување на дистрибуцијата или користењето или предупредување на читателите за сметководствената основа**

20. Кога дистрибуирањето или користењето на извештајот на ревизорот за ревидираните финансиски извештаи е ограничено, или извештајот на ревизорот за ревидираните финансиски

извештаи ги предупредува читателите дека ревидираните финансиски извештаи се подготвени во согласност со рамка за специјални цели, ревизорот треба да вклучи слично ограничување или предупредување во извештајот на ревизорот за сумарните финансиски извештаи.

**Споредбени податоци**

21. Ако ревидираните финансиски извештаи содржат споредбени податоци, а сумарните финансиски извештаи не ги содржат истите, ревизорот треба да утврди дали таквото изоставување е разумно во околностите на ангажманот. Ревизорот треба да го утврди влијанието кое го има неразумното изоставување врз извештајот на ревизорот за сумарните финансиски извештаи. (Точка А16)

22. Ако сумарните финансиски извештаи содржат споредбени податоци за кои е известено од страна на друг ревизор, извештајот на ревизорот за сумарните финансиски извештаи треба исто така да ги содржи прашањата кои МСР 710 бара ревизорот да ги вклучи во извештајот на ревизорот за ревидираните финансиски извештаи.[7] (Точка А17)

**Неревидирани дополнителни информации презентирани со сумарни финансиски извештаи**

23. Ревизорот треба да оцени дали некои неревидирани дополнителни информации презентирани со сумарните финансиски извештаи се јасно разграничени од сумарните финансиски извештаи. Ако ревизорот заклучи дека презентирањето на неревидираните дополнителни информации од страна на ентитетот не е јасно разграничено од сумарните финансиски извештаи, ревизорот треба да побара раководството да ја смени презентацијата на неревидираните дополнителни информации. Ако раководството одбие да го направи тоа, ревизорот треба да објасни во извештајот на ревизорот за сумарните финансиски извештаи дека таквите информации не се покриени со тој извештај. (Точка А18)

**Други информации во документи кои содржат сумарни финансиски извештаи.**

24. Ревизорот треба да ги прочита другите информации вклучени во документот кој ги содржи сумарните финансиски извештаи и поврзаниот извештај на ревизорот за да идентификува материјална неконзистентност, доколку има, со сумарните финансиски извештаи. Ако, при читањето на другите информации, ревизорот идентификува материјална неконзистентност, ревизорот треба да утврди дали сумарните финансиски извештаи или другите информации треба да бидат повторно проверени. Ако, при читање на другите информации, ревизорот утврди очигледно материјално погрешно прикажување на факти, ревизорот треба да разговара за соодветното прашање со раководството. (Точка А19)

**Поврзаност на ревизорот**

25. Ако ревизорот дознае дека ентитетот планира да изјави дека ревизорот известил за сумарни финансиски извештаи во документ кој ги содржи сумарните финансиски извештаи, но не планира да го вклучи поврзаниот извештај на ревизорот, ревизорот треба да бара раководството да го вклучи извештајот на ревизорот во документот. Ако раководството не постапи така, ревизорот треба да утврди и да изврши други соодветни дејствија кои се дизајнирани да го спречат раководството во несоодветно поврзување на ревизорот со сумарните финансиски извештаи во тој документ. (Точка А20)

26. Ревизорот може да биде ангажиран да извести за финансиските извештаи на ентитетот, но да не биде ангажиран да извести за сумарните финансиски извештаи. Ако, во овој случај, ревизорот дознае дека ентитетот планира да направи изјава во документ која посочува на

[7] МСР 710, "Споредбени информации – кореспондирачки податоци и споредбени финансиски извештаи".

ревизорот и фактот дека сумарните финансиски извештаи се изведени од финансиските извештаи ревидирани од страна на ревизорот, ревизорот треба да се осигура дека:

а) Укажувањето на ревизорот е направено во контекст на извештајот на ревизорот за ревидираните финансиски извештаи.

б) Изјавата не дава впечаток дека ревизорот известил за сумарните финансиски извештаи.

Ако а) и б) не се исполнети, ревизорот треба да бара раководството да ја смени изјавата за да ги исполни истите, или да не укажува на ревизорот во документот. Алтернативно, ентитетот може да го ангажира ревизорот да извести за сумарните финансиски извештаи и да го вклучи поврзаниот извештај на ревизорот во документот. Ако раководството не ја смени изјавата, не го избрише укажувањето на ревизорот, или не го вклучи извештајот на ревизорот за сумарните финансиски извештаи, ревизорот треба да го извести раководството дека ревизорот не се согласува со укажувањето во однос на ревизорот, и ревизорот треба да утврди и да изврши други соодветни дејствија дизајнирани да го спречат раководството во несоодветно укажување на ревизорот. (Точка А20)

***

## Примена и друг објаснувачки материјал

**Прифаќање на ангажман** (Точки 5-6)

А1. Ревизијата на финансиските извештаи од кои се изведени сумарните финансиски извештаи му го обезбедува на ревизорот потребното знаење за да ги исполни обврските на ревизорот во однос на сумарните финансиски извештаи во согласност со овој МСР. Примената на овој МСР нема да обезбеди доволно соодветни ревизорски докази на кои ќе се заснова мислењето за сумарните финансиски извештаи доколку ревизорот не ги ревидирал и финансиските извештаи од коишто се изведени сумарните финансиски извештаи.

А2. Согласноста на раководството со прашањата опишани во точка 6 може да се докаже со негово писмено прифаќање на условите на ангажманот.

*Критериуми* (Точка 6(а))

А3. Подготовката на сумарни финансиски извештаи бара раководството да ги утврди информациите кои треба да бидат одразени во сумарните финансиски извештаи така што тие да бидат конзистентни, во сите материјални аспекти, со или да претставуваат објективен преглед на ревидираните финансиски извештаи. Бидејќи сумарните финансиски извештаи по својата природа содржат збирни информации и ограничени обелоденувања, постои зголемен ризик дека истите нема да ги содржат потребните информации за да не бидат заведувачки во околностите. Овој ризик се зголемува кога не постојат воспоставени критериуми за подготовка на сумарните финансиски извештаи.

А4. Факторите кои може да влијаат на ревизорското утврдување на прифатливоста на применетите критериуми вклучуваат:

- Природата на ентитетот.
- Намената на сумарните финансиски извештаи.
- Потребите за информации на наменетите корисници на сумарните финансиски извештаи.
- Дали применетите критериуми ќе резултираат во сумарни финансиски извештаи кои не се заведувачки во околностите.

А5. Критериумите за подготовка на сумарни финансиски извештаи може да бидат воспоставени од страна на овластена или призната организација за воспоставување стандарди или со закон

или регулатива. Слично на случајот со финансиските извештаи, како што е објаснето во МСР 210[8], во многу такви случаи, ревизорот може да се потпре дека таквите критериуми се прифатливи.

А6. Кога не постојат воспоставени критериуми за подготовка на сумарни финансиски извештаи, критериуми може да се изградат од страна на раководството, на пример, врз основа на пракса во одредена дејност. Критериумите кои се прифатливи во околностите ќе резултираат во сумарни финансиски извештаи кои:

а) Адекватно ја обелоденуваат нивната сумирана природа и ги идентификуваат ревидираните финансиски извештаи.

б) Јасно опишуваат од кого или каде ревидираните финансиски извештаи се на располагање или, ако одреден закон или регулатива обезбедуваат дека ревидираните финансиски извештаи не треба да се стават на располагање на наменетите корисници на сумарните финансиски извештаи и воспоставува критериуми за подготовка на сумарните финансиски извештаи, тогаш тој закон или регулатива.

в) Соодветно ги обелоденуваат применетите критериуми.

г) Се во согласност со или може да бидат пресметани од поврзаните информации во ревидираните финансиски извештаи.

д) Од аспект на намената на сумарните финансиски извештаи, ги содржат потребните информации, и се на соодветно ниво на збир, така што да не бидат заведувачки во околностите.

А7. Адекватно обелоденување на сумарната природа на сумарните финансиски извештаи и идентитетот на ревидираните финансиски извештаи, како што е посочено во точка А6(а), може на пример, да се обезбеди со наслов како што е "Сумарни финансиски извештаи изработени од ревидираните финансиски извештаи за годината која завршува на 31 декември 20Х1 година".

**Оценка на расположливоста на ревидираните финансиски извештаи** (Точка 8(е))

А8. На ревизорската оценка дали ревидираните финансиски извештаи им се на располагање на наменетите корисници на сумарните финансиски извештаи без неоснована пречка влијаат фактори како што се дали:

- Сумарните финансиски извештаи јасно опишуваат од кого или каде ревидираните финансиски извештаи се на располагање.
- Ревидираните финансиски извештаи се јавно објавени.
- Раководството воспоставило процес преку кој наменетите корисници на сумарните финансиски извештаи може да добијат сигурен пристап до ревидираните финансиски извештаи.

**Форма на мислење** (Точка 9)

А9. Заклучокот, врз основа на оценка на доказите прибавени со извршување на постапките од точка 8, дека немодифицирано мислење за сумарните финансиски извештаи е соодветно, му овозможува на ревизорот да изрази мислење кое содржи една од фразите во точка 9. Одлуката на ревизорот која од фразите да ја користи може да зависи од општоприфатената пракса во конкретното законодавство.

[8] МСР 210, "Договарање на условите на ревизорскиот ангажман ", точки А3 и А8-А9

АНГАЖМАНИ ЗА ИЗВЕСТУВАЊЕ ВО ОДНОС НА СУМАРНИ ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ

**Временски распоред на работата и настани по датумот на извештајот на ревизорот за ревидираните финансиски извештаи** (Точка 12)

А10. Постапките опишани во точка 8 често се извршени во текот на или веднаш по ревизијата на финансиските извештаи. Кога ревизорот известува за сумарните финансиски извештаи по завршувањето на ревизијата на финансиските извештаи, од ревизорот не се бара да прибави дополнителни ревизорски докази за ревидираните финансиски извештаи, или да извести за ефектите од настани кои се појавиле по датумот на извештајот на ревизорот за ревидираните финансиски извештаи со оглед дека сумарните финансиски извештаи се изведени од ревидираните финансиски извештаи и не ги ажурираат истите.

**Извештај на ревизорот за сумарни финансиски извештаи**

*Елементи на извештајот на ревизорот*

Наслов (Точка 14(а))

А11. Наслов кој укажува дека извештајот е извештај на независен ревизор, на пример, "Извештај на независниот ревизор", потврдува дека ревизорот ги исполнил сите релевантни етички барања во однос на независноста. Ова го разграничува извештајот на независниот ревизор од извештаите издадени од страна на други.

Примател (Точки 14(б), 15)

А12. Факторите кои може да влијаат на ревизорската оценка за соодветноста на примателот на сумарните финансиски извештаи ги вклучуваат условите на ангажманот, природата на ентитетот, и намената на сумарните финансиски извештаи.

Воведен пасус (Точка 14(в)(i))

А13. Кога ревизорот знае дека сумарните финансиски извештаи ќе бидат вклучени во документ кој содржи други информации, ревизорот може да разгледа, ако формата на презентирање дозволува, да ги идентификува броевите на страниците на коишто сумарните финансиски извештаи се презентирани. Ова им помага на читателите да ги идентификуваат сумарните финансиски извештаи на коишто се однесува извештајот на ревизорот.

Датум на извештајот на ревизорот (Точка 14(ж), 16)

А14. Лицето или лицата со признаено овластување да заклучат дека сумарните финансиски извештаи се подготвени и да превземаат одговорност за истите зависи од условите на ангажманот, природата на ентитетот, и намената на сумарните финансиски извештаи.

Илустрации (Точка 14.17-18, 19)

А15. Додатокот на овој МСР содржи илустрации на ревизорски извештаи за сумарни финансиски извештаи кои:

а) Содржат немодифицирани мислења.

б) Се изведени од ревидирани финансиски извештаи за коишто ревизорот издал модифицирани мислења.

в) Содржат модифицирано мислење.

**Споредбени податоци** (Точки 21-22)

А16. Ако ревидираните финансиски извештаи содржат споредбени податоци, постои претпоставка дека сумарните финансиски извештаи исто така би содржеле споредбени податоци. Споредбени податоците во ревидираните финансиски извештаи може да бидат во однос на кореспондирачки податоци или како споредбени финансиски информации. МСР 710 опишува како оваа разлика влијае на извештајот на ревизорот за финансиските извештаи, вклучувајќи, особено, посочување на други ревизори кои ги ревидирале финансиските извештаи за претходниот период.

АНГАЖМАНИ ЗА ИЗВЕСТУВАЊЕ ВО ОДНОС НА СУМАРНИ ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ

A17. Околностите кои може да влијаат на ревизорското утврдување дали изоставувањето на споредбени податоци е разумно ги вклучуваат природата и целта на сумарните финансиски извештаи, применетите критериуми, и потребите за информации на наменетите корисници на сумарните финансиски извештаи.

**Неревидирани дополнителни информации презентирани со сумарни финансиски извештаи** (Точка 23)

A18. МСР 700[9] содржи барања и упатства кои треба да се применат кога неревидирани дополнителни информации се презентирани со ревидираните финансиски извештаи коишто, прилагодени според потребите во околностите, може да бидат корисни во примена на барањето во точка 23.

**Други информации во документи кои содржат сумарни финансиски извештаи** (Точка 24)

A19. МСР 720[10] содржи барања и упатства во однос на читање други информации вклучени во документ кој содржи ревидирани финансиски извештаи и поврзан извештај на ревизорот, и одговарање на материјални неконзистентности и материјално погрешно прикажување на факти. Прилагодени според потребите во околностите, тие може да бидат корисни во примена на барањето во точка 24.

**Поврзаност на ревизорот** (Точка 25-26)

A20. Други соодветни дејствија коишто ревизорот може да ги преземе кога раководството не го превзема бараното дејствие може да вклучат информирање на наменетите корисници и другите познати трети страни корисници за несоодветното посочување на ревизорот. Текот на ревизорски дејствија зависи од законските права и обврски на ревизорот. Според тоа, ревизорот може да смета дека е соодветно да побара правен совет.

[9] МСР 700, "Формирање на мислење и известување за финансиските извештаи", точки 46-47.

[10] МСР 720, "Одговорности на ревизорот во врска со други информации во документи кои содржат ревидирани финансиски извештаи"

АНГАЖМАНИ ЗА ИЗВЕСТУВАЊЕ ВО ОДНОС НА СУМАРНИ ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ

**Додаток**

(Точка А15)

## Илустрации на извештаи за сумарни финансиски извештаи

- Илустрација 1: Извештај на ревизорот за сумарни финансиски извештаи подготвен во согласност со воспоставени критериуми. Изразено е немодифицирано мислење за ревидираните финансиски извештаи. Извештајот на ревизорот за сумарните финансиски извештаи датира подоцна од датумот на извештајот на ревизорот за финансиските извештаи од кои се изведени сумарните финансиски извештаи.

- Илустрација 2: Извештај на ревизорот за сумарни финансиски извештаи подготвен во согласност со критериуми развиени од страна на раководството и адекватно обелоденети во сумарните финансиски извештаи. Ревизорот утврдил дека применетите критериуми се прифатливи во околностите. Изразено е немодифицирано мислење за ревидираните финансиски извештаи.

- Илустрација 3: Извештај на ревизорот за сумарни финансиски извештаи подготвени во согласност со критериуми развиени од страна на раководството и адекватно обелоденети во сумарните финансиски извештаи. Ревизорот утврдил дека применетите критериуми се прифатливи во околностите. Изразено е мислење со резерва за ревидираните финансиски извештаи.

- Илустрација 4: Извештај на ревизорот за сумарни финансиски извештаи подготвени во согласност со критериуми развиени од страна на раководството и адекватно обелоденети во сумарните финансиски извештаи. Ревизорот утврдил дека применетите критериуми се прифатливи во околностите. Изразено е неповолно мислење за ревидираните финансиски извештаи.

- Илустрација 5: Извештај на ревизорот за сумарни финансиски извештаи подготвен во согласност со воспоставени критериуми. Изразено е немодифицирано мислење за ревидираните финансиски извештаи. Ревизорот заклучил дека не е возможно да изрази немодифицирано мислење за сумарните финансиски извештаи.

АНГАЖМАНИ ЗА ИЗВЕСТУВАЊЕ ВО ОДНОС НА СУМАРНИ ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ

**Илустрација 1:**

**Околностите го вклучуваат следното:**

- **Изразено е немодифицирано мислење за ревидираните финансиски извештаи.**
- **Постојат воспоставени критериуми за подготовка на сумарните финансиски извештаи.**
- **Извештајот на ревизорот за сумарните финансиски извештаи е со датум подоцна од датумот на извештајот на ревизорот за финансиските извештаи од кои се изведени сумарните финансиски извештаи.**

ИЗВЕШТАЈ НА НЕЗАВИСНИОТ РЕВИЗОР ЗА СУМАРНИТЕ ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ

[Соодветен примател]

Приложените сумарни финансиски извештаи, кои го содржат сумарниот биланс на состојба на 31 декември 20X1 година, сумарниот биланс на успех, сумарниот извештај за промени во капиталот и сумарниот извештај за парични текови за годината којашто тогаш завршува, и поврзаните белешки, се изведени од ревидираните финансиски извештаи на претпријатието АБВ за годината завршена на 31 декември 20X1 година. Ние изразивме немодифицирано мислење за тие финансиски извештаи во нашиот извештај од 15 февруари 20X2 година. Тие финансиски извештаи, и сумарните финансиски извештаи, не ги одразуваат ефектите од настани кои се појавиле по датумот на нашиот извештај за тие финансиски извештаи.

Сумарните финансиски извештаи не ги содржат сите обелоденувања кои се бараат со [опишете ја рамката за финансиско известување применета во подготовка на ревидираните финансиски извештаи на претпријатието АБВ]. Затоа, читањето на сумарните финансиски извештаи, не претставува замена за читање на ревидираните финансиски извештаи на претпријатието АБВ.

**Одговорност на раководството[11] за сумарните финансиски извештаи**

Раководството е одговорно за подготовка на прегледот на ревидираните финансиски извештаи во согласност со [опишете ги применетите критериуми].

**Одговорност на ревизорот**

Наша одговорност е да изразиме мислење за сумарните финансиски извештаи врз основа на нашите постапки кои беа спроведени во согласност со Меѓународниот стандард за ревизија (МСР) 810, "Ангажмани за известување во однос на сумарни финансиски извештаи".

**Мислење**

Според нашето мислење, сумарните финансиски извештаи кои се изведени од ревидираните финансиски извештаи на претпријатието АБВ за годината завршена на 31 декември 20X1 година се конзистентни, во сите материјални аспекти, со (или *претставуваат објективен преглед на*) тие финансиски извештаи, во согласност со [опишете ги применетите критериуми].

[Потпис на ревизорот]

[Датум на извештајот на ревизорот]

[Адреса на ревизорот]

[11] Или друг поим кој е соодветен во контекстот на законската рамка во конкретното законодавство.

АНГАЖМАНИ ЗА ИЗВЕСТУВАЊЕ ВО ОДНОС НА СУМАРНИ ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ

**Илустрација 2:**

**Околностите го вклучуваат следното:**

- **Изразено е немодифицирано мислење за ревидираните финансиски извештаи.**
- **Критериумите се развиени од страна на раководството и адекватно се обелоденети во Белешка Х. Ревизорот утврдил дека критериумите се прифатливи во околностите.**

ИЗВЕШТАЈ НА НЕЗАВИСНИОТ РЕВИЗОР ЗА СУМАРНИТЕ ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ

[Соодветен примател]

Приложените сумарни финансиски извештаи, кои го содржат сумарниот биланс на состојба на 31 декември 20Х1 година, сумарниот биланс на успех, сумарниот извештај за промени во капиталот и сумарниот извештај за парични текови за годината којашто тогаш завршува, и поврзаните белешки, се изведени од ревидираните финансиски извештаи на претпријатието АБВ за годината завршена на 31 декември 20Х1 година. Ние изразивме немодифицирано мислење за тие финансиски извештаи во нашиот извештај од 15 февруари 20Х2 година[12].

Сумарните финансиски извештаи не ги содржат сите обелоденувања кои се бараат со [опишете ја рамката за финансиско известување применета во подготовка на ревидираните финансиски извештаи на претпријатието АБВ]. Затоа, читањето на сумарните финансиски извештаи, не претставува замена за читање на ревидираните финансиски извештаи на претпријатието АБВ.

**Одговорност на раководството[13] за сумарните финансиски извештаи**

Раководството е одговорно за подготовка на прегледот на ревидираните финансиски извештаи врз основата опишана во Белешка Х.

**Одговорност на ревизорот**

Наша одговорност е да изразиме мислење за сумарните финансиски извештаи врз основа на нашите постапки кои беа спроведени во согласност со Меѓународниот стандард за ревизија (МСР) 810, "Ангажмани за известување во однос на сумарни финансиски извештаи".

**Мислење**

Според нашето мислење, сумарните финансиски извештаи кои се изведени од ревидираните финансиски извештаи на претпријатието АБВ за годината завршена на 31 декември 20Х1 година се конзистентни, во сите материјални аспекти, со (или *претставуваат објективен преглед на*) тие финансиски извештаи, врз основата опишана во Белешка Х.

[Потпис на ревизорот]

[Датум на извештајот на ревизорот]

[Адреса на ревизорот]

[12] Кога ревизорскиот извештај за сумарните финансиски извештаи е со датум подоцна од датумот на ревизорскиот извештај за ревидираните финансиски извештаи од кои истите се изведени следната реченица се додава на овој пасус: "Тие финансиски извештаи и сумарните финансиски извештаи не го одразуваат ефектот на настаните кои се појавиле по датумот на нашиот извештај за тие финансиски извештаи".

[13] Или друг поим кој е соодветен во контекстот на законската рамка во конкретното законодавство.

АНГАЖМАНИ ЗА ИЗВЕСТУВАЊЕ ВО ОДНОС НА СУМАРНИ ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ

**Илустрација 3:**

**Околностите го вклучуваат следното:**

- **Изразено е мислење со резерва за ревидираните финансиски извештаи.**
- **Критериумите се развиени од страна на раководството и адекватно се обелоденети во Белешка Х. Ревизорот утврдил дека критериумите се прифатливи во околностите.**

ИЗВЕШТАЈ НА НЕЗАВИСНИОТ РЕВИЗОР ЗА СУМАРНИТЕ ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ

[Соодветен примател]

Приложените сумарни финансиски извештаи, кои го содржат сумарниот биланс на состојба на 31 декември 20Х1 година, сумарниот биланс на успех, сумарниот извештај за промени во капиталот и сумарниот извештај за парични текови за годината којашто тогаш завршува, и поврзаните белешки, се изведени од ревидираните финансиски извештаи на претпријатието АБВ за годината завршена на 31 декември 20Х1 година[14]. Ние изразивме мислење со резерва за тие финансиски извештаи во нашиот извештај од 15 февруари 20Х2 година (види подолу).

Сумарните финансиски извештаи не ги содржат сите обелоденувања кои се бараат со [опишете ја рамката за финансиско известување применета во подготовка на ревидираните финансиски извештаи на претпријатието АБВ]. Затоа, читањето на сумарните финансиски извештаи, не претставува замена за читање на ревидираните финансиски извештаи на претпријатието АБВ.

**Одговорност на раководството[15] за сумарните финансиски извештаи**

Раководството е одговорно за подготовка на прегледот на ревидираните финансиски извештаи врз основата опишана во Белешка Х.

**Одговорност на ревизорот**

Наша одговорност е да изразиме мислење за сумарните финансиски извештаи врз основа на нашите постапки кои беа спроведени во согласност со Меѓународниот стандард за ревизија (МСР) 810, "Ангажмани за известување во однос на сумарни финансиски извештаи".

**Мислење**

Според нашето мислење, сумарните финансиски извештаи кои се изведени од ревидираните финансиски извештаи на претпријатието АБВ за годината завршена на 31 декември 20Х1 година се конзистентни, во сите материјални аспекти, со (или *претставуваат објективен преглед на*) тие финансиски извештаи, врз основата опишана во Белешка Х. Сепак, сумарните финансиски извештаи се погрешно прикажани во поедначков обем како и ревидираните финансиски извештаи на претпријатието АБВ за годината завршена на 31 декември 20Х1 година.

Погрешното прикажување на ревидираните финансиски извештаи е опишано во нашето ревизорско мислење изразено со резерва во нашиот извештај од 15 февруари 20Х2 година. Нашето мислење со резерва се заснова на фактот дека залихите на претпријатието се признаени во билансот на состојба во тие финансиски извештаи во вредност од ххх. Раководството не ги искажало залихите по пониската од набавната вредност и нето реализационата вредност туку

[14] Кога ревизорскиот извештај за сумарните финансиски извештаи е со датум подоцна од датумот на ревизорскиот извештај за ревидираните финансиски извештаи од кои истите се изведени следната реченица се додава на овој пасус: "Тие финансиски извештаи и сумарните финансиски извештаи не го одразуваат ефектот на настаните кои се појавиле по датумот на нашиот извештај за тие финансиски извештаи".

[15] Или друг поим кој е соодветен во контекстот на законската рамка во конкретното законодавство.

известило само по набавна вредност што претставува отстапување од Меѓународните стандарди за финансиско известување. Евиденцијата на претпријатието укажува дека доколку раководството ги искажало залихите по пониската од набавната вредност и нето реализационата вредност, потребна би била исправка во износ од ххх за да ја корегира вредноста на залихите до нивната нето реализациона вредност. Според тоа, трошоците на продажба би се зголемиле за ххх, и данокот на добивка, добивката и акционерскиот капитал би се намалиле за ххх, ххх, ххх респективно. Нашето мислење со резерва изјавува дека, освен за ефектите од опишаното прашање, тие финансиски извештаи ја презентираат објективно, во сите материјални аспекти, (*или даваат вистинита и објективна слика на)* финансиската состојба на претпријатието АБВ на 31 декември 20Х1 година, и (*на)* неговото финансиско работење и паричните текови на истото за годината која тогаш завршува во согласност со Меѓународните стандарди за финансиско известување.

[Потпис на ревизорот]

[Датум на извештајот на ревизорот]

[Адреса на ревизорот]

АНГАЖМАНИ ЗА ИЗВЕСТУВАЊЕ ВО ОДНОС НА СУМАРНИ ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ

**Илустрација 4:**

**Околностите го вклучуваат следното:**

- **Изразено е неповолно мислење за ревидираните финансиски извештаи.**
- **Критериумите се развиени од страна на раководството и адекватно се обелоденети во Белешка Х. Ревизорот утврдил дека критериумите се прифатливи во околностите.**

ИЗВЕШТАЈ НА НЕЗАВИСНИОТ РЕВИЗОР ЗА СУМАРНИТЕ ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ

[Соодветен примател]

Приложените сумарни финансиски извештаи, кои го содржат сумарниот биланс на состојба на 31 декември 20Х1 година, сумарниот биланс на успех, сумарниот извештај за промени во капиталот и сумарниот извештај за парични текови за годината којашто тогаш завршува, и поврзаните белешки, се изведени од ревидираните финансиски извештаи на претпријатието АБВ за годината завршена на 31 декември 20Х1 година[16].

Сумарните финансиски извештаи не ги содржат сите обелоденувања кои се бараат со [опишете ја рамката за финансиско известување применета во подготовка на ревидираните финансиски извештаи на претпријатието АБВ]. Затоа, читањето на сумарните финансиски извештаи, не претставува замена за читање на ревидираните финансиски извештаи на претпријатието АБВ.

**Одговорност на раководството[17] за сумарните финансиски извештаи**

Раководството е одговорно за подготовка на прегледот на ревидираните финансиски извештаи врз основата опишана во Белешка Х.

**Одговорност на ревизорот**

Наша одговорност е да изразиме мислење за сумарните финансиски извештаи врз основа на нашите постапки кои беа спроведени во согласност со Меѓународниот стандард за ревизија (МСР) 810, "Ангажмани за известување во однос на сумарни финансиски извештаи".

**Одрекување од мислење**

Во нашиот извештај од 15 февруари 20х2 година, ние изразивме неповолно ревизорско мислење за финансиските извештаи на претпријатието АБВ за годината завршена на 31 декември 20Х1 година. Основа за нашето неповолно мислење беше [опишете ја основата за неповолно ревизорско мислење]. Нашето неповолно ревизорско мислење изјавува дека [опишете го ревизорското неповолно мислење].

Поради значајноста на прашањата разгледани погоре, несоодветно е да изразиме мислење за сумарните финансиски извештаи на претпријатието АБВ за годината завршена на 31 декември 20х1 година.

[Потпис на ревизорот]

[Датум на извештајот на ревизорот]

[Адреса на ревизорот]

---

[16] Кога ревизорскиот извештај за сумарните финансиски извештаи е со датум подоцна од датумот на ревизорскиот извештај за ревидираните финансиски извештаи од кои истите се изведени следната реченица се додава на овој пасус: "Тие финансиски извештаи и сумарните финансиски извештаи не го одразуваат ефектот на настаните кои се појавиле по датумот на нашиот извештај за тие финансиски извештаи".

[17] Или друг поим кој е соодветен во контекстот на законската рамка во конкретното законодавство.

АНГАЖМАНИ ЗА ИЗВЕСТУВАЊЕ ВО ОДНОС НА СУМАРНИ ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ

**Илустрација 5:**

**Околностите го вклучуваат следното:**

- **Изразено е немодифицирано мислење за ревидираните финансиски извештаи.**
- **Постојат воспоставени критериуми за подготовка на сумарните финансиски извештаи.**
- **Ревизорот заклучил дека не е возможно да изрази немодифицирано мислење за сумарите финансиски извештаи.**

ИЗВЕШТАЈ НА НЕЗАВИСНИОТ РЕВИЗОР ЗА СУМАРНИТЕ ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ

[Соодветен примател]

Приложените сумарни финансиски извештаи, кои го содржат сумарниот биланс на состојба на 31 декември 20X1 година, сумарниот биланс на успех, сумарниот извештај за промени во капиталот и сумарниот извештај за парични текови за годината којашто тогаш завршува, и поврзаните белешки, се изведени од ревидираните финансиски извештаи на претпријатието АБВ за годината завршена на 31 декември 20X1 година. Ние изразивме немодифицирано мислење за тие финансиски извештаи во нашиот извештај од 15 февруари 20X2 година[18].

Сумарните финансиски извештаи не ги содржат сите обелоденувања кои се бараат со [опишете ја рамката за финансиско известување применета во подготовка на ревидираните финансиски извештаи на претпријатието АБВ]. Затоа, читањето на сумарните финансиски извештаи, не претставува замена за читање на ревидираните финансиски извештаи на претпријатието АБВ.

**Одговорност на раководството[19] за сумарните финансиски извештаи**

Раководството е одговорно за подготовка на прегледот на ревидираните финансиски извештаи во согласност со [опишете ги применетите критериуми].

**Одговорност на ревизорот**

Наша одговорност е да изразиме мислење за сумарните финансиски извештаи врз основа на нашите постапки кои беа спроведени во согласност со Меѓународниот стандард за ревизија (МСР) 810, "Ангажмани за известување во однос на сумарни финансиски извештаи".

**Основа за неповолно мислење**

[Опишете ги прашањата кои причиниле сумарните финансиски извештаи да не бидат конзистентни, во сите материјални аспекти, со (или *објективен преглед на*) ревидираните финансиски извештаи, во согласност со применетите критериуми.]

**Неповолно мислење**

Според нашето мислење, поради значајноста на прашањата разгледани во пасусот за основа за неповолно мислење, сумарните финансиски извештаи на кои е посочено погоре не се конзистентни со (или *претставуваат објективен преглед на*) ревидираните финансиски извештаи на претпријатието АБВ за годината завршена на 31 декември 20X1 година, во согласност со [опишете ги применетите критериуми].

[18] Кога ревизорскиот извештај за сумарните финансиски извештаи е со датум подоцна од датумот на ревизорскиот извештај за ревидираните финансиски извештаи од кои истите се изведени следната реченица се додава на овој пасус: "Тие финансиски извештаи и сумарните финансиски извештаи не го одразуваат ефектот на настаните кои се појавиле по датумот на нашиот извештај за тие финансиски извештаи".

[19] Или друг поим кој е соодветен во контекстот на законската рамка во конкретното законодавство.

АНГАЖМАНИ ЗА ИЗВЕСТУВАЊЕ ВО ОДНОС НА СУМАРНИ ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ

[Потпис на ревизорот]

[Датум на извештајот на ревизорот]

[Адреса на ревизорот]

# МЕЃУНАРОДНА РАМКА ЗА АНГАЖМАНИ ЗА УВЕРУВАЊЕ

(Стапува во сила за извештаи за уверување објавени на или после 1 јануари 2005 година)

## СОДРЖИНА


| | Точка |
|---|---|
| Вовед | 1- 6 |
| Дефиниција и цел на ангажман за уверување | 7-11 |
| Делокруг на Рамката | 12- 16 |
| Прифаќање на ангажманот | 17-19 |
| Елементи на ангажманот за уверување | 20-60 |
| Несоодветна употреба на името на практичарот | 61 |
| Додаток: Разлики помеѓу ангажманите за разумно уверување и ангажманите со ограничено уверување | |


## Вовед

1. Оваа Рамка ги дефинира и опишува елементите и целите на ангажманот за уверување, и ги идентификува ангажманите на кои се применуваат Меѓународните стандарди за ревизија (МСР), Меѓународните стандарди за ангажмани за проверка (МСАП) и Меѓународните стандарди за ангажмани за уверување (МСАУ). Таа обезбедува рамка за повикување за:

   (1) Професионалните сметководители во јавната практика („практичари") при вршењето на ангажманите за уверување. Професионалните сметководители во јавниот сектор се повикуваат на Перспективата на јавниот сектор на крајот од Рамката. Професионалните сметководители кои не се ниту во јавната практика, ниту во јавниот сектор се поттикнуваат да ја разгледаат Рамката при извршување на ангажманите за уверување[1].

   (2) Останатите вклучени во ангажманите за уверување, вклучувајќи ги и корисниците за кои е наменет извештајот за уверување и одговорната страна; и

   (3) Одборот за меѓународни стандарди за ревизија и уверување (ОМСРУ) – при неговото развивање на МСР, МСАП и МСАУ.

2. Оваа рамка самата по себе не воспоставува стандарди, односно не обезбедува процедурални барања за извршување на ангажманите за уверување. МСР, МСАП и МСАУ ги содржат основните принципи, основните постапки и поврзаните упатства, конзистентни со концептите во оваа Рамка, за извршување на ангажманите за уверување. Односот помеѓу Рамката и МСР, МСАП и МСАУ е прикажан во делот „Структура на изјави издадени од страна на ОМСРУ" од *Прирачникот за меѓународни изјави за ревизија, уверување и етика*.

3. Следува преглед на оваа Рамка:

[1] Ако професионален сметководител кој не е во јавната практика, на пример интерен ревизор, ја применува оваа Рамка, и (а) во извештајот на професионалниот сметководител постои повикување на оваа Рамка, МСР, МСАП или МСАУ; и (б) професионалниот сметководител или други членови на тимот за уверување и, кога е применливо, работодавецот на професионалниот сметководител, не се независни од ентитетот во однос на кој се извршува ангажманот за уверување, недостатокот на независност и природата на односот (односите) со субјектот јасно се обелоденуваат во извештајот на професионалниот сметководител. Исто така, тој извештај не го содржи зборот „независен" во насловот, а намената и корисниците на извештајот се ограничени.

МЕЃУНАРОДНА РАМКА ЗА АНГАЖМАНИ ЗА УВЕРУВАЊЕ

- *Вовед:* Оваа Рамка се однесува на ангажманите за уверување кои ги извршуваат практичарите. Таа обезбедува рамка за повикување за практичарите и останатите кои се вклучени во ангажманите за уверување, како што се оние кои ангажираат практичар („страната која ангажира").
- *Дефиниција и цел на ангажман за уверување.* Во овој дел се дефинирани ангажманите за уверување и се идентификувани целите на двата вида на ангажман за уверување кои на практичарот му се дозволени да ги извршува. Во оваа Рамка овие два вида се нарекуваат ангажмани за разумно уверување и ангажмани со ограничено уверување.[2]
- *Делокруг на Рамката*: Овој дел прави разлика помеѓу ангажманите за уверување и останатите ангажмани, како што се ангажманите за консалтинг.
- *Прифаќање на ангажманот*: Овој дел ги издвојува карактеристиките кои мора да бидат покажани пред практичарот да може да прифати ангажман за уверување.
- *Елементи на ангажманот за уверување*: Во овој дел се идентификуваат и разгледуваат петте елементи кои ги покажуваат ангажманите за уверување извршувани од практичарите: однос помеѓу три странки, предметна материја, критериуми, докази и извештај за уверување. Тој ги објаснува важните разлики помеѓу ангажманите за разумно уверување и ангажманите со ограничено уверување (прикажани во главни црти и во Додатокот). Исто така, во овој дел се разгледани, на пример, значајните варијации кај предметните материи на ангажманите за уверување, потребните карактеристики на погодните критериуми, улогата на ризикот и материјалноста кај ангажманите за уверување и како се искажуваат заклучоците кај секој од двата вида на ангажмани за уверување.
- *Несоодветна употреба на името на практичарот*: Во овој дел се разгледани импликациите од поврзувањето на практичарот со предметната материја.

**Етички принципи и стандарди за контрола на квалитетот**

4. Покрај од оваа Рамка и МСР, МСАП и МСАУ, практичарите кои извршуваат ангажмани за уверување се раководат и од:

   (1) *Кодексот за етика на професионалните сметководители* (Кодексот) на Меѓународната федерација на сметководители (МФС), кој ги воспоставува основните етички принципи за професионалните сметководители.

   (2) Меѓународните стандарди за контрола на квалитетот (МСКК), кои воспоставуваат стандарди и даваат упатства за системот за контрола на квалитетот на фирмата.[3]

5. Во дел А од Кодексот се определени основните етички принципи кои треба да ги почитуваат сите професионални сметководители, вклучувајќи:

   (1) Интегритет.

   (2) Објективност.

   (3) Професионална компетентност и должно внимание.

   (4) Доверливост.

   (5) Професионално однесување.

6. Делот Б од Кодексот, кој се однесува само на професионалните сметководители во јавната практика („практичари"), го содржи концептуалниот пристап кон независноста кој ги зема предвид, за секој ангажман за уверување, заканите за независноста, прифатените заштитни мерки и јавниот интерес. Тој од фирмите и членовите на тимовите за уверување бара да ги идентификуваат и оценат околностите и односите кои создаваат закани за

[2] За ангажманите за уверување кои поконкретно се однесуваат на минати финансиски информации, ангажманите за разумно уверување се нарекуваат ревизии, а ангажманите со ограничено уверување се нарекуваат проверки.

[3] Дополнителни стандарди и упатства за постапките за контрола на квалитет за конкретните видови на ангажмани за уверување се дадени во МРС, МСАП и МСАУ.

независноста и да преземат соодветно дејствие за елиминирање на овие закани или за нивно намалување на прифатливо ниво со примена на заштитни мерки.

**Дефиниција и цел на ангажманот за уверување**

7. „Ангажман за уверување" значи ангажман во којшто практичарот изразува заклучок обликуван за зајакнување на степенот на доверба на корисниците за кои е наменет освен на одговорната страна за исходот од оценката или мерењето на предметната материја во однос на критериумите.

8. Исходот од оценката или мерењето на предметната материја се информациите коишто резултираат од примената на критериумите на предметната материја. На пример:

   - Признавањето, мерењето, презентирањето и обелоденувањето претставени во финансиските извештаи (исход) резултираат од примената на рамката за финансиско известување за признавање, мерење, презентирање и обелоденување, како што се Меѓународните стандарди за финансиско известување, (критериуми) на финансиската состојба, финансиските резултати и паричните текови (предметна материја) на ентитетот.
   - Тврдењето за ефективноста на интерната контрола (исход) резултира од примената на рамката за оценка на ефективноста на интерната контрола, како што се ОСОКТ[4] или ККО[5], (критериуми) на интерната контрола, процес (предметна материја).

   Во остатокот од оваа Рамка, терминот „информации за предметната материја" ќе се користи со значење на исход од оценката или мерењето на предметната материја. Тоа се информации за предметната материја за којашто практичарот собира достатни соодветни докази за да обезбеди разумна основа за изразување на заклучок во извештајот за уверување.

9. Може да се случи информациите за предметната материја да не бидат соодветно изразени во контекст на предметната материја и критериумите и, според тоа, можат да бидат погрешно прикажани, потенцијално до степен на материјалност. Ова се случува кога информациите за предметната материја не ја одразуваат соодветно примената на критериумите на предметната материја, на пример, кога финансиските извештаи на ентитетот не даваат вистинска и објективна слика за (или ја презентираат објективно, од сите материјални аспекти) неговата финансиска состојба, финансиските резултати и паричните текови во согласност со Меѓународните стандарди за финансиско известување, или кога тврдењето на ентитетот дека неговата интерна контрола е ефективна не е искажано објективно, од сите материјални аспекти, врз основа на ОСОКТ и ККО.

10. Кај некои ангажмани за уверување, оценката или мерењето на предметната материја се извршува од страна на одговорната страна, а информациите за предметната материја се во форма на тврдење на одговорната страна, кое им е достапно на корисниците за кои е наменето. Овие ангажмани се нарекуваат „ангажмани засновани на тврдење". Кај другите ангажмани за уверување, практичарот или директно ги врши оценката или мерењето на предметната материја, или добива изјава од одговорната страна која ја извршила оценката или мерењето која не им е достапна на корисниците за кои е наменето. Информациите за предметната материја им се обезбедуваат на корисниците за кои е наменет извештајот за уверување. Овие ангажмани се нарекуваат „ангажмани за директно известување".

11. Според оваа Рамка, постојат два вида на ангажмани за уверување кои на практичарот му е дозволено да ги извршува: ангажман за разумно уверување и ангажман со ограничено уверување. Целта на ангажманот за разумно уверување е намалување на ризикот на ангажманот за уверување на ниво кое е прифатливо ниско во околностите на ангажманот[6]

[4] „Интерна контрола – интегрирана рамка" Одбор на спонзорирачки организации на Комисијата Тредвеј (The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) - COSO.

[5] „Упатства за проценка на контролата – ККО принципи", Критериуми на контролниот одбор (Criteria of Control Board - CoCo), Канадски институт на овластени сметководители.

[6] Околностите на ангажманот ги вклучуваат условите на ангажманот, вклучувајќи го и тоа дали станува збор за ангажман за разумно уверување или ангажман со ограничено уверување, карактеристиките на

како основа за позитивна форма на изразување на заклучокот на практичарот. Целта на ангажманот со ограничено уверување е намалување на ризикот на ангажманот за уверување на ниво кое е прифатливо во околностите на ангажманот, но каде што таквиот ризик е поголем отколку оној кај ангажманот за разумно уверување, како основа за негативна форма на изразување на заклучокот на практичарот.

## Делокруг на Рамката

12. Сите ангажмани кои ги извршува практичарот не се ангажмани за уверување. Други често извршувани ангажмани кои не се совпаѓаат со горенаведената дефиниција (и, според тоа, не се опфатени со оваа Рамка) ги вклучуваат:

    - Ангажманите опфатени со Меѓународните стандарди за поврзани услуги, како што се ангажманите за извршување на договорени постапки и подготвување на финансиски или други информации.
    - Подготовката на даночни извештаи каде што не се изразува заклучок за искажување на уверување.
    - Консултантски (или советодавни) ангажмани[7], како што се менаџерски и даночен консалтинг.

13. Ангажманот за уверување може да биде дел од поголем ангажман, на пример кога консултантски ангажман за стекнување на деловен ентитет вклучува барање за давање на уверување во врска со минатите или идните финансиски информации. Во такви околности, оваа Рамка е релевантна само за делот од ангажманот кој се однесува на уверувањето.

14. Следниве ангажмани, кои можат да ја задоволат дефиницијата од точка 7, нема потреба да се извршуваат согласно оваа Рамка:

    (1) Ангажмани за сведочење при правни постапки во врска со сметководството, ревизијата, оданочувањето или други прашања.

    (2) Ангажмани кои вклучуваат професионални мислења, гледишта или текст од коишто корисникот може да извлече некое уверување, доколку е применливо сé од наведеното:

        (i) Таквите мислења, гледишта или текстови се само споредни во однос на целокупниот ангажман.

        (ii) Сите објавени пишани извештаи се експлицитно ограничени за употреба само од страна на корисниците за кои е наменет коишто се определени во извештајот.

        (iii) Според писмената спогодба со определените корисници за кои е наменет, ангажманот не е наменет да биде ангажман за уверување.

        (iv) Ангажманот не е претставен како ангажман за уверување во извештајот на професионалниот сметководител.

---

предметната материја, критериумите кои ќе се применуваат, потребите на корисниците за кои е наменет, релевантните карактеристики на одговорната страна и нејзиното опкружување и други прашања, на пример настани, трансакции, услови и практики кои би можеле да имаат значаен ефект врз ангажманот.

[7] Консултантските ангажмани ги користат техничките вештини, образованието, набљудувањата, искуствата и познавањето на процесот на консалтинг на професионалниот сметководител. Процесот на консалтинг е аналитички процес кој типично вклучува одредена комбинација на активности кои се однесуваат на: поставување на цели, изнаоѓање на факти, дефинирање на проблеми или можности, оценка на алтернативите, развивање на препораки вклучувајќи и дејствија, соопштување на резултатите, а понекогаш и имплементирање и проследување. Извештаите (доколку се издаваат) главно се напишани во наративен стил (или во „долга форма"). Генерално, извршената работа е наменета само за потребите и во полза на клиентот. Природата и делокругот на работата се утврдени со договор помеѓу професионалниот сметководител и клиентот. Сите услуги кои ја исполнуваат дефиницијата за ангажман за уверување не се консултантски ангажмани, туку ангажмани за уверување.

МЕЃУНАРОДНА РАМКА ЗА АНГАЖМАНИ ЗА УВЕРУВАЊЕ

**Извештаи за ангажмани кои не се за уверување**

15. Практичар кој известува за ангажман кој не е ангажман за уверување во делокругот на оваа Рамка, прави јасна разлика помеѓу тој извештај и извештајот за уверување. За да не се збунат корисниците, извештајот кој не е извештај за уверување одбегнува, на пример:
    - Примена на усогласеност со оваа рамка, МСР, МСАП и МСАУ.
    - Несоодветна употреба на зборовите „уверување", „ревизија" или „проверка".
    - Вклучување на изјава која разумно би можела да биде погрешно протолкувана како заклучок наменет за зајакнување на степенот на доверба на корисниците за кои е наменет за исходот од оценката или мерењето на предметната материја во однос на критериумите.

16. Практичарот и одговорната страна може да се договорат да ги применуваат принципите на оваа Рамка на ангажман кога нема други корисници за кои е наменет освен одговорната страна, но кога се исполнети сите други услови од МСР, МСАП и МСАУ. Во такви случаи, извештајот на практичарот вклучува изјава со која се ограничува употребата на извештајот на одговорната страна.

## Прифаќање на ангажманот

17. Практичарот прифаќа ангажман за уверување само кога прелиминарното познавање на практичарот за околностите на ангажманот укажува дека:

    (1) Ќе бидат исполнети релевантните етички барања, како што се независноста и професионалната компетентност.

    (2) Ангажманот ги покажува сите од следните карактеристики:

        (i) Предметната материја е соодветна.

        (ii) Критериумите кои ќе се користат се погодни и им се достапни на корисниците за кои е наменет.

        (iii) Практичарот има пристап до достатни соодветни докази за поткрепување на неговиот заклучок;

        (iv) Заклучокот на практичарот, во форма која е соодветна или за ангажман за разумно уверување или за ангажман со ограничено уверување, ќе биде содржан во писмен извештај.

        (v) Практичарот е задоволен дека постои рационална цел за ангажманот. Доколку постои значајно ограничување на делокругот на работата на практичарот (види точка 55), не би било веројатно дека ангажманот има рационална цел. Исто така, практичарот може да верува дека страната која ангажира има намера да го поврзе името на практичарот со предметната материја на несоодветен начин (види точка 61).

    Конкретни МСР, МСАП или МСАУ можат да вклучуваат дополнителни барања кои треба да бидат исполнети пред да се прифати ангажманот.

18. Кога потенцијален ангажман не може да се прифати како ангажман за уверување бидејќи не ги покажува сите карактеристики од претходната точка, страната која ангажира може да биде во можност да идентификува поинаков ангажман кој ќе ги задоволи потребите на корисниците за кои е наменет. На пример:

    (1) Ако оригиналните критериуми не се погодни, ангажманот за уверување сеуште може да се изврши ако:

        (i) Страната која ангажира може да идентификува аспект од оригиналната предметна материја за кој овие критериуми се погодни, а практичарот би можел да изврши ангажман за уверување во однос на тој аспект како предметна материја според свое сопствено право. Во вакви случаи, извештајот за уверување јасно покажува дека не е целосно поврзан со оригиналната предметна материја.

(ii) Може да се изберат или развијат алтернативни критериуми погодни за оригиналната предметна материја.

(2) Страната која ангажира може да побара ангажман кој не е ангажман за уверување, како што е консултантски ангажман или ангажман за извршување на договорени постапки.

19. Со прифаќањето на ангажманот за уверување, практичарот не може да го измени тој ангажман во ангажман кој не е за уверување, или од ангажман за разумно уверување во ангажман со ограничено уверување без разумно оправдување. Промена во околностите која влијае врз барањата на корисниците за кои е наменет или недоразбирање во врска со природата на ангажманот вообичаено ќе оправда барање за промена на ангажманот. Ако се направи таква промена, практичарот не ги занемарува доказите кои биле добиени пред промената.

## Елементи на ангажман за уверување

20. Во овој дел се разгледани следните елементи на ангажман за уверување:

(1) Однос помеѓу три странки во кој е вклучен практичарот, одговорната страна и корисниците за кои е наменет;

(2) Соодветна предметна материја.

(3) Погодни критериуми.

(4) Достатни соодветни докази.

(5) Писмен извештај за уверување во форма соодветна на ангажман за разумно уверување или ангажман со ограничено уверување.

### Однос помеѓу три страни

21. Ангажманите за уверување вклучуваат три одделни страни: практичар, одговорна страна и корисниците за кои е наменет.

22. Одговорната страна и корисниците за кои е наменет може да бидат од различни ентитети или од ист ентитет. Како пример за вториот случај, кај двостепена структура на одбор, надзорниот одбор може да бара уверување за информациите обезбедени од страна на управниот одбор на тој ентитет. Односот меѓу одговорната страна и корисниците за кои е наменет треба да биде согледан во контекст на конкретниот ангажман и може да се разликува од потрадиционално дефинираните линии на одговорност. На пример, високото раководство на ентитетот (корисникот за кој е наменет) може да ангажира практичар заради извршување на ангажман за уверување за одреден аспект од активностите на ентитетот кој е непосредна одговорност на пониското ниво на раководство (одговорната страна), но за кој конечна одговорност има високото раководство.

*Практичар*

23. Терминот „практичар" како што е употребен во оваа Рамка е поширок од терминот „ревизор" како што е употребен во МСР и МСАП, кој се однесува само на практичарите кои вршат ангажмани за ревизија или проверка во врска со историските финансиски информации.

24. Од практичарот може да се побара да изврши ангажмани за уверување за широк опсег на предметни материи. Некои предметни материи може да бараат специјализирани вештини и знаења кои ги надминуваат оние кои вообичаено ги поседува поединечниот практичар. Како што е забележано во точка 17 (а), практичарот не прифаќа ангажман ако прелиминарното познавање за околностите на ангажманот покажува дека етичките барања во однос на професионалната компетентност нема да бидат задоволени. Во некои случаи ова барање може да биде задоволено од страна на практичарот со употреба на работа на лица од други професионални дисциплини, кои се нарекуваат експерти. Во вакви случаи, практичарот е задоволен дека лицата кои го извршуваат ангажманот заедно ги поседуваат

потребните вештини и знаење, како и дека практичарот има соодветно ниво на вклученост во ангажманот и разбирање на работата за која се користи експертот.

*Одговорна страна*

25. Одговорна страна е лицето (или лицата) кое:

(1) Кај ангажман за директно известување, е одговорно за предметната материја.

(2) Кај ангажман заснован на тврдење, е одговорно за информациите за предметната материја (тврдењето) и може да биде одговорно за предметната материја. Пример за тоа кога одговорната страна е одговорна и за информациите за предметната материја и за предметната материја е кога ентитетот ангажира практичар за извршување на ангажман за уверување во врска со извештај кој го подготвил за своите сопствени практики за одржливост. Пример за тоа кога одговорната страна е одговорна за информациите за предметната материја, но не и за предметната материја, е кога државна организација ангажира практичар за извршување на ангажман за уверување во врска со извештај за практиките за одржливост на приватна компанија кој организацијата го подготвила и ќе им го диструбуира на корисниците за кои е наменет.

Одговорната страна може, но и не мора да биде страната која го ангажира практичарот (страната која ангажира).

26. Одговорната страна вообичаено на практичарот му дава писмена изјава која врши оценка или мерење на предметната материја во однос на идентификуваните критериуми, без разлика дали ќе им биде достапна како тврдење на корисниците за кои е наменет. Кај ангажман за директно известување, практичарот можеби нема да може да добие ваква изјава кога страната која ангажира се разликува од одговорната страна.

*Корисници за кои е наменет*

27. Корисници за кои е наменет се лицето, лицата или групата на лица за кои практичарот го подготвува извештајот за уверување. Одговорната страна може да биде еден од корисниците за кои е наменет, но не и единствениот.

28. Секогаш кога е изводливо, извештајот за уверување се упатува до сите корисници за кои е наменет, но во некои случаи може да постојат и други корисници за кои е наменет. Практичарот може да не е во состојба да ги идентификува сите оние кои ќе го читаат извештајот за уверување, особено кога постои голем број на луѓе кои имаат пристап до него. Во вакви случаи, особено кога можните читатели веројатно ќе имаат широк опсег на интереси за предметната материја, корисници за кои е наменет може да бидат ограничени на главните иматели на удели со значајни и заеднички интереси. Корисниците за кои е наменет може да бидат идентификувани на различни начини, на пример преку договор помеѓу практичарот и одговорната страна или страната која ангажира, или со закон.

29. Секогаш кога е изводливо, корисниците за кои е наменет или нивните претставници се вклучени со практичарите и одговорната страна (и страната која ангажира доколку се разликува) во определувањето на барањата на ангажманот. Сепак, без разлика на вклученоста на другите, и за разлика од ангажманот за извршување на договорени постапки (кој вклучува известување за наоди засновани на постапките, а не заклучок):

(1) Практичарот е одговорен за определување на природата, временскиот распоред и обемот на постапките.

(2) Од практичарот се бара да ги следи работите за коишто практичарот ќе стане свесен, коишто го наведуваат практичарот на прашањето за тоа дали треба да се изврши материјална измена на информациите за предметната материја.

30. Во некои случаи, корисниците за кои е наменет (на пример, банкарите и регулаторите) наметнуваат барање, или бараат од одговорната страна (или страната која ангажира доколку се разликува) да договори ангажман за уверување кој ќе биде извршен за конкретна намена. Кога ангажманите се обликувани за конкретни корисниците за кои е наменет или за конкретна намена, практичарот размислува за вклучување на ограничување

во извештајот за уверување, кое ја ограничува неговата употреба на тие корисници или за таа намена.

**Предметна материја**

31. Предметната материја, и информациите за предметната материја, на даден ангажман за уверување може да бидат во многу форми, како на пример:

- Финансиски резултати или услови (на пример, мината или идна финансиска состојба, финансиски резултат и парични текови) за коишто информациите за предметната материја може да бидат признавањето, мерењето, презентирањето и обелоденувањето претставени во финансиските извештаи.
- Нефинаниски резултати или услови (на пример, резултати на даден ентитет) за коишто информациите за предметната материја може да бидат клучните показатели за ефикасноста и ефективноста.
- Физички карактеристики (на пример, капацитет на даден објект) за коишто информациите за предметната материја може да бидат документ за спецификација.
- Системи и процеси (на пример, интерна контрола на даден ентитет или систем на информациона технологија) за коишто информациите за предметната материја може да бидат тврдење за ефективноста.
- Однесување (на пример, корпоративно управување, усогласеност со регулативата, практики за човечки ресурси) за коишто информациите за предметната материја може да бидат изјава за усогласеност или изјава за ефективност.

32. Предметните материи имаат различни карактеристики, вклучувајќи го и степенот до којшто информациите за нив се квалитативни наспроти квантитативни, објективни наспроти субјективни, историски наспроти идни, а се однесуваат на дадена временска точка или покриваат даден период. Ваквите карактеристики влијаат врз:

(1) Прецизноста со којашто предметната материја може да биде оценета или измерена во однос на критериумите.

(2) Убедливоста на расположивите докази.

Извештајот за уверување ги наведува карактеристиките кои се особено релевантни за корисниците за кои е наменет.

33. Соодветната предметна материја:

(1) Може да се идентификува и може да биде конзистентно оценета или измерена во однос на идентификуваните критериуми.

(2) Е таква што информациите за истата може да бидат подложени на постапки за собирање достатни соодветни докази за поткрепување на заклучокот со разумно уверување или ограничено уверување, како што е соодветно.

**Критериуми**

34. Критериумите се основните мерила кои се користат за оценка или мерење на предметната материја вклучувајќи ги и, кога е релевантно, основните мерила за презентирање и обелоденување. Критериумите може да бидат формални, на пример при подготовувањето на финансиските извештаи, критериуми може да бидат Меѓународните стандарди за финансиско известување или Меѓународните сметководствени стандарди за јавниот сектор; при известувањето за интерните контроли, критериуми може да бидат воспоставената рамка за интерна контрола или поединечните контролни цели конкретно обликувани за ангажманот; а при известувањето за усогласеноста, критериуми може да бидат важечкиот закон, пропис или договор. Примери за помалку формални критериуми се внатрешно развиен кодекс на однесување или договорено ниво на резулатати (како бројот на пати за кои одреден одбор се очекува да се состане во текот на годината).

МЕЃУНАРОДНА РАМКА ЗА АНГАЖМАНИ ЗА УВЕРУВАЊЕ

35. Погодни критериуми се потребни за разумна конзистентна оценка или мерење на предметната материја во контекст на професионалното расудување. Без рамката за повикување којашто ја обезбедуваат погодните критериуми, секој заклучок е отворен за индивидуално толкување и погрешно разбирање. Погодните критериуми се чувствителни на контекстот, односно релевантни за околностите на ангажманот. Дури и за една иста предметна материја може да постојат различни критериуми. На пример, една одговорна страна би можела да го избере бројот на поплаки од клиентите кои се решени на искажано задоволство на клиентот за предметна материја на тоа колку клиентот е задоволен; друга одговорна страна би можела да го избере бројот на повторени набавки во текот на трите месеци по почетната набавка.

36. Погодните критериуми ги покажуваат следните карактеристики:

(1) Релевантност: релевантните критериуми придонесуваат кон заклучоци кои помагаат при донесувањето на одлуки од страна на корисниците за кои е наменет.

(2) Комплетност: критериумите се доволно комплетни кога релевантните фактори кои би можеле да влијаат врз заклучоците во контекст на околностите на ангажманот не се испуштени. Комплетните критериуми вклучуваат, кога е релевантно, основни мерила за презентирање и обелоденување.

(3) Веродостојност: веродостојните критериуми овозможуваат разумна конзистентна оценка или мерење на предметната материја, вклучувајќи и, кога е релевантно, презентирање и обелоденување, кога се користат во слични околности од страна на слично квалификувани практичари.

(4) Неутралност: неутралните критериуми придонесуваат кон заклучоци кои се ослободени од пристрасност.

(5) Разбирливост: разбирливите критериуми придонесуваат кон заклучоци кои се јасни, сеопфатни и кои не се подложни на значително различни толкувања.

Оценката или мерењето на предметната материја врз основа на сопствените очекувања, расудувања и поединечното искуство на практичарот не би претставувале погодни критериуми.

37. Практичарот ја оценува погодноста на критериумите за одреден ангажман со разгледување на тоа дали тие ги одразуваат горенаведените карактеристики. Релативната важност на секоја карактеристика за одреден ангажман е работа на расудување. Критериумите може да бидат или воспоставени или специјално развиени. Воспоставени критериуми се оние кои се вградени во закони или прописи, или пак издадени од овластени или признаени тела на експерти кои следат транспарентен соодветен процес. Специјално развиени критериуми се оние кои се обликувани за целта на ангажманот. Дали критериумите се воспоставени или специјално развиени влијае врз работата којашто ја извршува практичарот за проценка на нивната адекватност за одреден ангажман.

38. Потребно е критериумите да им бидат достапни на корисниците за кои е наменет за да им се овозможи да разберат како е оценувана или измерена предметната материја. Критериумите им се достапни на корисниците за кои е наменет на еден или повеќе од следниве начини:

(1) Јавно.

(2) Преку вклучување на јасен начин во презентирањето на информациите за предметната материја.

(3) Преку вклучување на јасен начин во извештајот за уверување.

(4) Преку општо разбирање, на пример критериумот за мерење на времето во часови и минути.

Критериумите може исто така да им бидат достапни само на конкретни корисници за кои е наменет, на пример условите на даден договор, или критериуми издадени од страна на здружение во дејноста кои им се достапни само на оние кои се во дејноста. Кога идентификуваните критериуми им се достапни само на конкретните корисници за кои е

наменет, или пак се релевантни само за конкретна намена, употребата на извештајот за уверување е ограничена на тие корисници или за таа намена.[8]

**Докази**

39. Практичарот го планира и извршува ангажманот за уверување со став на професионален скептицизам заради прибавување на достатни соодветни докази за тоа дали информациите за предметната материја се ослободени од материјално погрешно прикажување. Практичарот ја разгледува материјалноста, ризикот од ангажманот за уверување и квантитетот и квалитетот на достапните докази при планирањето и извршувањето на ангажманот, особено при определувањето на природата, временскиот распоред и обемот на постапките за собирање на докази.

*Професионален скептицизам*

40. Практичарот го планира и извршува ангажманот за уверување со став на професионален скептицизам признавајќи дека може да постојат околности кои предизвикуваат информациите за предметната материја да бидат материјално погрешно прикажани. Став на професионален скептицизам значи дека практичарот прави критичка проценка, со испитувачки ум, на валидноста на прибавените докази и е внимателен во врска со доказите кои се спротивни на или ја доведуваат во прашање веродостојноста на документите или изјавите на одговорната страна. На пример, ставот на професионален скептицизам е неопходен во текот на процесот на ангажманот за да практичарот го намали ризикот од незабележување на сомнителни околности, од прекумерно генерализирање при извлекувањето на заклучоците од набљудувањата, како и од употреба на неточни претпоставки при определувањето на природата, временскиот распоред и обемот на постапките за собирање на докази и оценка на резултатите од истите.

41. Ангажманот за уверување ретко вклучува докажување на автентичноста на документацијата, ниту пак практичарот е обучен или пак од него се очекува да биде експерт за ваквото докажување на автентичноста. Сепак, практичарот ја разгледува веродостојноста на информациите кои ќе се користат како докази, на пример фотокопиии, факсови, филмувани, дигитализирани или други електронски документи, вклучувајќи и разгледување на контролите над нивното подготвување и чување кога е релевантно.

*Достатност и соодветност на доказите*

42. Достатноста е мерка за квантитетот на доказите. Соодветноста е мерка за квалитетот на доказите, односно, нивната релевантност и нивната веродостојност. Врз квантитетот на потребните докази влијае ризикот информациите за предметната материја да бидат материјално погрешно прикажани (колку што е поголем ризикот, толку повеќе докази веројатно ќе бидат потребни) како и квалитетот на ваквите докази (колку што е поголем квалитетот, толку помалку докази може да биде потребни). Според тоа, достатноста и соодветноста на доказите се меѓусебно поврзани. Сепак, самото прибавување на повеќе докази нема да го надомести нивниот слаб квалитет.

43. Врз веродостојноста на доказите влијаат нивниот извор и нивната природа, и таа зависи од поединечните околности во кои тие се добиени. Може да се прават генерализации за веродостојноста на различните видови на докази; сепак, таквите генерализации се подложни на важни исклучоци. Дури и кога се прибавуваат докази од извори кои за ентитетот се надворешни, може да постојат околности кои би можеле да влијаат врз веродостојноста на добиените информации. На пример, доказите добиени од независен надворешен извор може да не се веродостојни ако изворот не поседува доволно знаење.

---

[8] Иако извештајот за уверување може да биде ограничен секогаш кога е наменет само за конкретни корисници за кои е наменет или за конкретна намена, отсуството на ограничување во однос на конкретен читател или намена само по себе не укажува дека практичарот има законска одговорност во однос на тој читател или за таа намена. Дали постои законска одгорност ќе зависи од околностите на секој случај и релевантното законодавство.

Иако се признава дека може да постојат исклучоци, сепак може да бидат корисни следниве генерализации за веродостојноста на доказите:

- Доказите се поверодостојни кога се добиени од независни извори надвор од ентитетот.
- Доказите кои се генерирани интерно се поверодостојни кога поврзаните контроли се ефективни.
- Доказите кои практичарот ги прибавува директно (на пример, набљудување на примената на контролата) се поверодостојни од доказите кои се прибавени индиректно или преку заклучок (на пример, распрашување за примената на контролата).
- Доказите се поверодостојни кога постојат во документирана форма, без оглед на тоа дали се на хартија, во електронска форма или на друг медиум (на пример, записник воден за време на состанокот е поверодостоен од последователна усна изјава за тоа за што било дискутирано).
- Доказите обезбедени преку оригинални документи се поверодостојни од доказите обезбедени преку фотокопии или факсимили.

44. Практичарите вообичаено добиваат повеќе уверување од конзистентните докази прибавени од различни извори или од различна природа отколку од ставки на докази кои се разгледуваат поединечно. Покрај тоа, прибавувањето на докази од различни извори или од различна природа може да укаже дека дадена поединечна ставка на докази не е веродостојна. На пример, поткрепувачките информации добиени од извор независен од ентитетот може да го зголемат уверувањето кое практичарот го добива од дадена изјава од одговорната страна. Наспроти тоа, кога доказите добиени од еден извор се неконзистентни со оние кои се добиени од друг, практичарот утврдува кои дополнителни постапки за собирање на докази се потребни за решавање на неконзистентноста.

45. Кога станува збор за прибавување на достатни соодветни докази, вообичаено е потешко да се добие уверување за информациите за предметната материја коишто покриваат даден период отколку за информациите за предметната материја во дадена временска точка. Покрај тоа, заклучоците за процесите вообичаено се ограничени на периодот којшто е покриен со ангажманот; практичарот не дава заклучок за тоа дали процесот ќе продолжи да функционира на конкретниот начин во иднина.

46. Практичарот го зема предвид односот помеѓу трошокот за прибавување на докази и корисноста на добиените информации. Сепак, прашањето за инволвираната тешкотија или расход само по себе не претставува валидна основа за изоставување на дадена постапка за собирање на докази за којашто не постои алтернатива. Практичарот применува професионално расудување и професионален скептицизам при оценката на квантитетот и квалитетот на доказите, па според тоа и на нивната достатност и соодветност, за поткрепување на извештајот за уверување.

*Материјалност*

47. Материјалноста е релевантна кога практичарот ја определува природата, временскиот распоред и обемот на постапките за собирање на докази, како и при проценка на тоа дали информациите за предметната материја се ослободени од погрешно прикажување. При разгледувањето на материјалноста, практичарот разбира и проценува кои фактори би можеле да влијаат врз одлуките на корисниците за кои е наменет. На пример, кога идентификуваните критериуми дозволуваат варијации во презентирањето на информациите за предметната материја, практичарот размислува за тоа како усвоеното презентирање би можело да влијае врз одлуките на корисниците за кои е наменет. Материјалноста се разгледува во контекст на квантитативни и квалитативни фактори, како што се релативната големина, природата и обемот на ефектот на овие фактори врз оценката или мерењето на предметната материја, како и интересите на корисниците за кои е наменет. Проценката на материјалноста и релативната важност на квантитативните и квалитативните фактори кај конкретен ангажман се работа за расудување на практичарот.

МЕЃУНАРОДНА РАМКА ЗА АНГАЖМАНИ ЗА УВЕРУВАЊЕ

МЕЃУНАРОДНА РАМКА ЗА АНГАЖМАНИ ЗА УВЕРУВАЊЕ

*Ризикот на ангажманот за уверување*

48. Ризикот на ангажманот за уверување е ризик дека практичарот ќе изрази несоодветен заклучок кога инфомациите за предметната материја се материјално погрешно прикажани.[9] Кај ангажман за разумно уверување, практичарот го намалува ризикот на ангажманот за уверување на прифатливо ниско ниво во околностите на ангажманот за да добие разумно уверување како основа за позитивна форма на изразување на заклучокот на практичарот. Нивото на ризикот на ангажманот за уверување е повисоко кај ангажман со ограничено уверување отколку кај ангажман за разумно уверување поради различната природа, временски распоред или обем на постапките за собирање на докази. Сепак, кај ангажман со ограничено уверување, комбинацијата на природата, временскиот распоред и обемот на постапките за собирање на докази е најмалку доволна за да практичарот добие ниво на уверување кое има значење како основа за негативна форма на изразување. За да има значење, нивото на уверување добиено од страна на практичарот веројатно ќе ја зајакне довербата на корисниците за кои е наменет за информациите за предметната материја до степен кој е јасно повеќе од безначаен.

49. Општо земено, ризикот на ангажманот за уверување може да биде претставен преку следниве компоненти, иако не сите од овие компоненти ќе бидат неопходно присутни или значајни за сите ангажмани за уверување:

(а) Ризикот дека информациите за предметната материја се материјално погрешно прикажани, којшто за возврат е составен од:

(i) Инхерентен ризик: подложноста на информациите за предметната материја на материјално погрешно прикажување, под претпоставка дека не постојат поврзани контроли.

(ii) Контролен ризик: ризик дека материјаното погрешно прикажување кое би можело да се јави нема да биде спречено, или откриено и корегирано, на навремена основа преку поврзаните интерни контроли. Кога контролниот ризик е релевантен за предметната материја, секогаш ќе постои извесен контролен ризик поради инхерентните ограничувања на обликот и функционирањето на интерната контрола.

(2) Ризик од неоткривање: ризик дека практичарот нема да открие материјално погрешно прикажување коешто постои.

Степенот до којшто практичарот ја разгледува секоја од овие компоненти зависи од околностите на ангажманот, особено од природата на предметната материја и од тоа дали се извршува ангажман за разумно или со ограничено уверување.

*Природа, временски распоред и обем на постапки за собирање на докази*

50. Точната природа, временски распоред и обем на постапките за собирање на докази ќе се разликуваат од еден до друг ангажман. Теоретски, можен е неограничен број на варијации на постапките за собирање на докази. Сепак, во практиката, тешко е тие да се соопштат јасно и недвосмислено. Практичарот се обидува да ги соопшти јасно и недвосмислено и ја користи формата која е соодветна за ангажман за разумно уверување или за ангажман со ограничено уверување[10].

---

[9] (а) Ова го вклучува ризикот, кај оние ангажмани за директно известување кога информациите за предметната материја се презентирани само во заклучокот на практичарот, дека практичарот несоодветно ќе заклучи дека предметната материја, од сите материјани аспекти, е усогласена со критериумите, на пример: „Според наше мислење, интерната контрола е ефективна, од сите материјални аспекти, врз основа на *XYZ критериуми.*"

(б) Покрај ризикот на ангажманот за уверување, практичарот е изложен и на ризикот од изразување на несоодветен заклучок кога информациите за предметната материја не се матетријално погрешно прикажани, како и на ризиците од загуба од судски спор, негативен публицитет или други настани кои се јавуваат во врска со предметната материја за која се известува. Овие ризици не се дел од ризикот на ангажманот за уверување.

[10] Кога информациите за предметната материја се составени од даден број на аспекти, за секој аспект можат да бидат дадени одделни заклучоци. Иако не сите заклучоци треба да се поврзани со исто ниво на постапки за собирање на докази, секој заклучок се изразува во форма која е соодветна или на ангажман

МЕЃУНАРОДНА РАМКА ЗА АНГАЖМАНИ ЗА УВЕРУВАЊЕ

51. „Разумно уверување" е концепт кој се однесува на акумулирање на доказите кои се неопходни за практичарот да донесе заклучок во однос на информациите за предметната материја земени како целина. За да биде во позиција да изрази заклучок во позитивна форма потребна кај ангажманот за разумно уверување, практичарот треба да прибави достатни соодветни докази како дел од повторлив, систематски процес на ангажирање кој вклучува:

    (1) Стекнување на разбирање за предметната материја и другите околности на ангажманот коешто, во зависност од предметната материја, вклучува стекнување на разбирање за интерната контрола.

    (2) Врз основа на тоа разбирање, проценка на ризиците дека информациите за предметната материја може да бидат материјално погрешно прикажани.

    (3) Одговарање на проценетите ризици, вклучувајќи и развивање на сеопфатни одговори, како и определување на природата, временскиот распоред и обемот на понатамошните постапки.

    (4) Извршување на понатамошни постапки коишто се јасно поврзани со идентификуваните ризици, користејќи комбинација од инспекција, набљудување, конфирмирање, повторно пресметување, повторно извршување, аналитички постапки и распрашување. Ваквите понатамошни постапки вклучуваат суштински постапки вклучувајќи и, кога е применливо, добивање на поткрепувачки информации од извори кои се независни од одговорната страна, и во зависност од природата на предметната материја, тестови на оперативната ефективност на контролите.

    (5) Вреднување на достатноста и соодветноста на доказите.

52. „Разумно уверување" е помалку од апсолутно уверување. Намалувањето на ризикот на ангажманот за уверување на нула е многу ретко остварливо или исплатливо како резултат на фактори како што се следниве:

    - Користење на селективно тестирање.
    - Инхерентни ограничувања на интерната контрола.
    - Фактот дека голем дел од доказите кои му се достапни на практичарот се убедливи, а не конклузивни.
    - Користење на расудување при собирање и вреднување на доказите и формирање на заклучоци врз основа на тие докази.
    - Во некои случаи, карактеристиките на предметната материја кога се оценува или мери во однос на идентификуваните критериуми.

53. Ангажманите како за разумно, така и со ограничено уверување бараат примена на вештини и техники за уверување и собирање на достатни соодветни докази како дел од повторлив, систематски процес на ангажирање кој вклучува стекнување на разбирање за предметната материја и другите околности на ангажманот. Природата, временскиот распоред и обемот на постапките за собирање на достатни соодветни докази кај ангажманот со ограничено уверување се сепак намерно ограничени во однос на ангажманот за разумно уверување. За некои предметни материи, може да постојат конкретни соопштенија кои обезбедуваат упатства за постапките за собирање на достатни соодветни докази за ангажман со ограничено уверување. На пример, МСАП 2400 „Ангажмани за проверка на финансиските извештаи" утврдува дека достатни соодветни докази за проверка на финаниските извештаи се прибавуваат првенствено преку аналитички постапки и распрашувања. Во отсуство на релевантни соопштенија, постапките за собирање на достатни соодветни докази ќе се разликуваат во зависност од околностите на ангажманот, поконкретно, предметната материја, и потребите на корисниците за кои е наменет и страната која ангажира, вклучувајќи ги и релевантните временски и трошочни ограничувања. Како за ангажманите за разумно уверување, така и за ангажманите со ограничено уверување, доколку практичарот стане свесен за работа која го наведува на поставување на прашање за тоа

---

за разумно уверување или на ангажман со ограничено уверување.

дали на информациите за предметната материја треба да им бидат направени материјални измени, практичарот ја следи таа работа преку извршување на други постапки кои се доволни да му овозможат да подготви извештај.

*Квантитет и квалитет на расположивите докази*

54. Врз квантитетот или квалитетот на расположивите докази влијаат:

(1) Карактеристиките на предметната материја и информациите за предметната материја. На пример, би можеле да се очекуваат помалку објективни докази кога информациите за предметната материја се насочени кон иднината, а не кон минатото (види точка 32).

(2) Околностите на ангажманот кои не се карактеристики на предметната материја, кога доказите за кои би можело разумно да се очекува да постојат не се достапни поради, на пример, временскиот распоред на назначување на практичарот, политиката за задржување на документите на ентитетот или ограничување наметнато од одговорната страна.

Вообичаено, расположивите докази ќе бидат убедливи, а не конклузивни.

55. Заклучокот без резерва не е соодветен за ниеден вид на ангажман за уверување во случај на материјално ограничување на делокругот на работа на практичарот, односно кога:

(1) Околностите го спречуваат практичарот да прибави докази кои се потребни за намалување на ризикот на ангажманот за уверување на соодветното ниво.

(2) Одговорната страна или страната која ангажира наметнува ограничување кое го спречува практичарот да прибави докази кои се потребни за намалување на ризикот на ангажманот за уверување на соодетното ниво.

**Извештај за уверување**

56. Практичарот обезбедува писмен извештај кој содржи заклучок кој го изразува уверувањето кое е добиено за информациите за предметната материја. МСР, МСАП и МСАУ ги определуваат основните елементи на извештаите за уверување. Покрај тоа, практичарот ги разгледува другите одговорности за известување, вклучувајќи го и комуницирањето со оние кои се одговорни за управувањето кога е соодветно да се стори тоа.

57. Кај ангажман заснован на тврдење, заклучокот на практичарот може да биде напишан како:

(1) Во однос на тврдењето на одговорната страна (на пример: „Според наше мислење, тврдењето на *одговорната страна* дека интерната контрола е ефективна, од сите материјални аспекти, врз основа на *XYZ критериуми,* е објективно прикажано“).

(2) Директно во однос на предметната материја и критериумите (на пример: „Според наше мислење, интерната контрола е ефективна, од сите материјални аспекти, врз основа на *XYZ критериуми*“).

Кај ангажман за директно известување, заклучокот на практичарот е напишан директно во однос на предметната материја и критериумите.

58. Кај ангажман за разумно уверување, практичарот го изразува заклучокот во позитивна форма, на пример: „Според наше мислење, интерната контрола е ефективна, од сите материјални аспекти, врз основа на *XYZ критериуми*“. Оваа форма на изразување искажува „разумно уверување“. По извршувањето на постапките за собирање на докази со таква природа, временски распоред и обем кои се разумни земајќи ги предвид карактеристиките на предметната материја и останатите релевантни околности на ангажманот кои се опишани во извештајот за уверување, практичарот прибавил достатни соодветни докази за намалување на ризикот на ангажманот за уверување на прифатливо ниско ниво.

59. Кај ангажман со ограничено уверување, практичарот го изразува заклучокот во негативна форма, на пример: „Врз основа на нашата работата опишана во овој извештај, не

забележавме ништо што предизвикува да веруваме дека интерната контрола не е ефективна, од сите материјални аспекти, врз основа на *XYZ критериуми*". Оваа форма на изразување искажува ниво на „ограничено уверување" кое е пропорционално на нивото на постапките на практичарот за собирање на докази земајќи ги предвид карактеристиките на предметната материја и другите околности на ангажманот опишани во извештајот за уверување.

60. Практичарот не изразува заклучок без резерва за било кој вид на ангажман за уверување кога постојат следните околности и, според расудувањето на практичарот, ефектот на работата е или може да биде материјален:

(1) Постои ограничување на делокругот на работата на практичарот (види точка 55). Практичарот изразува заклучок со резерва или воздржување од заклучок во зависност од тоа колку материјално или распространето е ограничувањето. Во некои случаи, практичарот размислува за повлекување од ангажманот.

(2) Во оние случаи каде што:

(i) Заклучокот на практичарот е напишан во однос на тврдењето на одговорната страна, а тоа тврдење не е објективно прикажано, од сите материјални аспекти.

(ii) Заклучокот на практичарот е напишан директно во однос на предметната материја и критериумите, а информациите за предметната материја се материјално погрешно прикажани,[11]

практичарот изразува заклучок со резерва или неповолен заклучок во зависност од тоа колку материјално или распространето е прашањето.

(3) Кога по прифаќањето на ангажманот ќе биде откриено дека критериумите се непогодни или дека предметната материја е несоодветна за ангажман за уверување. Практичарот изразува:

(i) Заклучок со резерва или неповолен заклучок во зависност од тоа колку материјално или распространето е прашањето, кога постои веројатност дека непогодните критериуми или несоодветната предметна материја ќе ги наведат корисниците за кои е наменет на погрешни заклучоци.

(ii) Заклучок со резерва или воздржување од заклучок во зависност од тоа колку материјално или распространето е прашањето, во другите случаи.

Во некои случаи, практичарот размислува за повлекување од ангажманот.

### Несоодветна употреба на името на практичарот

61. Практичарот е поврзан со предметната материја кога практичарот известува за информациите за таа предметна материја или се согласува да се користи името на практичарот во професионална поврзаност со таа предметна материја. Ако практичарот не е поврзан на таков начин, трети страни не можат да претпостават одговорност на практичарот. Ако практичарот дознае дека некоја страна несоодветно го користи името на практичарот во врска со предметната материја, практичарот бара страната да престане да го прави тоа. Практичарот исто така разгледува и кои други чекори може да бидат потребни, како што е информирање на сите познати трети страни корисници за несоодветната употреба на името на практичарот или барање на правен совет.

### Перспектива на јавниот сектор

1. *Оваа рамка е релевантна за сите професионални сметководители во јавниот сектор кои се независни од ентитетот за кој извршуваат ангажмани за уверување. Кога професионалните сметководители во јавниот сектор не се независни од ентитетот*

[11] Во оние ангажмани за директно известување каде што информациите за предметната материја се презентирани само во заклучокот на практичарот, а практичарот заклучува дека предметната материја не е, од сите материјални аспекти, усогласена со критреиумите, на пример: „Според наше мислење, освен за (...) , интерната контрола е ефективна, од сите материјални аспекти, врз основа на *XYZ критериуми*", ваков заклучок исто така ќе се смета дека е со резерва (или неповолен како што е соодветено).

*за кој тие го извршуваат ангажманот за уверување, треба да се усвои упатството од фуснота 1.*

МЕЃУНАРОДНА РАМКА ЗА АНГАЖМАНИ ЗА УВЕРУВАЊЕ

**Додаток**

## Разлики меѓу ангажманите за разумно уверување и ангажманите со ограничено уверување

Овој Додаток ги резимира разликите помеѓу ангажманите за разумно уверување и ангажманите со ограничено уверување разгледани во Рамката (видете ги посебно точките на кои постои повикување).

| Вид на ангажман | Цел | Постапки за собирање на докази[12] | Извештај за уверување |
|---|---|---|---|
| **Ангажман за разумно уверување** | Намалување на ризикот на ангажманот за уверување на прифатливо ниско ниво во околностите на ангажманот, како основа за позитивна форма на изразување на заклучокот на практичарот (точка 11). | Прибавени се достатни соодветни докази како дел од систематскиот процес на ангажманот кој вклучува:<br>• Стекнување на разбирање за околностите на ангажманот;<br>• Проценка на ризиците;<br>• Одговарање на проценетите ризици;<br>• Извршување на понатамошни постапки користејќи комбинација од инспекција, набљудување, конфирмирање, повторно пресметување, повторно извршување, аналитички постапки и распрашување. Ваквите понатамошни постапки вклучуваат суштински постапки, вклучувајќи и, кога е применливо, добивање на поткрепувачки информации, и зависно од природата на предметната материја, тестови на оперативната ефективност на контролите; и<br>• Вреднување на прибавените докази (точки 51 и 52) | Опис на околностите на ангажманот и позитивна форма на изразување на заклучокот (точка 58) |

[12] Детално разгледување на барањата за собирање на докази е можно само во рамките на МСАУ за конкретни предметни материи.

МЕЃУНАРОДНА РАМКА ЗА АНГАЖМАНИ ЗА УВЕРУВАЊЕ

| Вид на ангажман | Цел | Постапки за собирање на докази[12] | Извештај за уверување |
|---|---|---|---|
| **Ангажман со ограничено уверување** | Намалување на ризикот на ангажманот за уверување на ниво кое е прифатливо во околностите на ангажманот, но каде што тој ризик е поголем од оној кај ангажман за разумно уверување, како основа за негативна форма на изразување на заклучокот на практичарот (точка 11) | Прибавени се достатни соодветни докази како дел од систематскиот процес на ангажманот кој вклучува стекнување на разбирање за предметната материја и другите околности на ангажманот, но каде што постапките се намерно ограничени во однос на ангажман за разумно уверување (точка 53) | Опис на околностите на ангажманот и негативна форма на изразување на заклучок (точка 59) |

# СООПШТЕНИЕ ЗА МЕЃУНАРОДНА РЕВИЗОРСКА ПРАКТИКА 1000

# ПОСТАПКИ ЗА МЕЃУБАНКАРСКО КОНФИРМИРАЊЕ

(Ова соопштение е во сила)

## СОДРЖИНА


| | Точка |
|---|---|
| Вовед | 1-4 |
| Потребата за конфирмирање | 5 |
| Користење на барањата за конфирмација | 6-9 |
| Подготвување и испраќање на барањата и примање на одговорите | 10-12 |
| Содржина на барањата за конфирмација | 13-20 |
| Додаток: Поимник | |


Соопштението за меѓународна ревизорска практика (СМРП) 1000, *Постапки за меѓубанкарско конфирмирање*, треба да се чита во контекст на *Предговорот на Меѓународните стандарди за контрола на квалитетот, ревизија, проверување, друго уверување и поврзани услуги*, којшто ја определува примената и важењето на СМРП.

Ова соопштение за меѓународна ревизорска практика беше подготвено и одобрено заеднички од страна на Комитетот за меѓународна ревизорска практика на Меѓународната федерација на сметководители и Комитетот за банкарски прописи и супервизорски практики на Групата од десет водечки индустријализирани земји и Швајцарија во ноември 1983 година за објавување во февруари 1984 година.

Ова соопштение е објавено за да им обезбеди практична помош на екстерните независни ревизори, како и на интерните ревизори и инспекторите во врска со постапките за меѓубанкарско конфирмирање. Ова соопштение не е наменето да има важење на меѓународен стандард за ревизија.

**Вовед**

1. Целта на ова Соопштение за меѓународна ревизорска практика (СМРП) е да му обезбеди помош во врска со постапките за меѓубанкарско конфирмирање на екстерниот независен ревизор, како и на менаџментот на банките, како што се интерните ревизори или инспектори. Упатството содржано во ова СМРП треба да придонесе за ефективноста на постапките за меѓубанкарско конфирмирање и за ефективноста на обработувањето на одговорите.

2. Важен ревизорски чекор при испитувањето на финансиските извештаи на банките и поврзаните информации е да се бара директна конфирмација од други банки, како за салдата и другите износи коишто се јавуваат во билансот на состојба, така и за другите информации коишто може да не бидат прикажани како линиска ставка во билансот на состојба, но коишто може да бидат обелоденети во белешките кон билансите. Вонбилансните ставки коишто бараат конфирмирање вклучуваат такви ставки како што се гаранциите, термински обврзувања за купувања и продажби, опциите за повторно купување и аранжманите за пребивање. Овој вид на ревизорски доказ е вреден поради тоа што доаѓа директно од независен извор и, на тој начин, обезбедува поголемо уверување за веродостојноста во споредба со оној којшто е добиен единствено од сопствената евиденција на банката.

3. Ревизорот, кога бара да добие меѓубанкарски конфирмации, може да се соочи со потешкотии во врска со јазикот, терминологијата, конзистентното толкување и обемот на

ПОСТАПКИ ЗА МЕЃУБАНКАРСКО КОНФИРМИРАЊЕ

прашањата коишто се покриени со одговорот. Овие потешкотии често произлегуваат од користењето на различни видови на барања за конфирмација или недоразбирања за тоа што тие треба да покријат.

4. Ревизорските постапки може да се разликуваат од земја во земја и, како последица, локалните практики ќе бидат релевантни за начинот на којшто се применуваат постапките за меѓубанкарско конфирмирање. Иако ова СМРП не е наменето да опише сеопфатен збир на ревизорски постапки, сепак нагласува некои важни чекори кои треба да бидат следени при користењето на барањето за конфирмација.

**Потреба за конфирмирање**

5. Основна карактеристика на менаџерската контрола над деловните односи, со поединци или групи на финансиски институции, е способноста да се добијат конфирмации за трансакции со тие институции и за резултирачките состојби. Барањето за банкарска конфирмација произлегува од потребата на менаџментот на банката и нејзините ревизори да ги конфирмираат финансиските и деловните односи помеѓу следните:

Банката и други банки во рамките на истата земја.

Банката и други банки во различни земји.

Банката и нејзините небанкарски корисници.

Иако меѓубанкарските односи се слични по природа со оние помеѓу банката и даден небанкарски корисник, сепак некои меѓубанкарски односи може да имаат особено значење, на пример, во врска со извесни видови на „вонбилансни" трансакции, како што се неизвесностите, терминските трансакции, обврзувањата и договорите за пребивање.

**Користење на барањата за конфирмација**

6. Упатството дадено во следните точки е обликувано да им помогне на банките и нивните ревизори да добијат независна конфирмација за финансиските и деловните односи со другите банки. Меѓутоа, може да има случаи во коишто пристапот опишан во рамките на ова СМРП може исто така да биде соодветен и за постапките за конфирмирање помеѓу банката и нејзините небанкарски корисници. Опишаните постапки не се релевантни за рутинските постапки за меѓубанкарско конфирмирање коишто се спроведуваат во врска со секојдневните комерцијални трансакции коишто се извршуваат помеѓу банките.

7. Ревизорот треба да одлучи од која банка или банки да бара конфирмација, земајќи предвид прашања како што се големината на салдата, обемот на активноста, степенот на потпирање на интерните контроли и материјалноста во рамките на контекстот на финансиските извештаи. Тестовите на одредени активности на банката може да бидат структуирани на различни начини и барањата за конфирмација може, според тоа, да бидат ограничени само на распрашувањата за тие активности. Барањата за конфирмација на поединечните трансакции може или да формираат дел од тестот на системот на интерна контрола на банката или да бидат средство за верификување на салдата коишто се јавуваат во финансиските извештаи на банката на определен датум. Затоа, барањата за конфирмација треба да бидат обликувани за да одговорат на определената цел за којашто се бараат.

8. Ревизорот треба да определи кој од следните пристапи е најсоодветен за барање на конфирмација на салдата или други информации од друга банка:

- Правење на листа на салдата и други информации и барање на конфирмација за нивната точност и комплетност.
- Барање на детали на салдата и други информации, коишто потоа може да се споредат со евиденцијата на банката којашто бара конфирмација.

Кога определува кој од горните пристапи е најсоодветен, ревизорот треба да го спореди квалитетот на ревизорските докази што ги бара во конкретните околности во однос на реалистичноста на добивањето на одговор од банката од којашто се бара конфирмацијата.

ПОСТАПКИ ЗА МЕЃУБАНКАРСКО КОНФИРМИРАЊЕ

9. Може да се јави потешкотија при добивањето на задоволителен одговор, дури и кога банката којашто бара конфирмација ќе ги достави информациите коишто се конфирмираат до банката од којашто се бара конфирмацијата. Важно е да биде побаран одговор за сите барања за конфирмација. Не е вообичаена практика да се бара одговор само ако доставените информации се неточни или непотполни.

**Подготвување и испраќање на барањата и примање на одговорите**

10. Ревизорот треба да ја определи соодветната локација на којашто треба да бидат испратени барањата за конфирмација, на пример оддел, како што е одделот за интерна ревизија, инспекција и други стручни оддели, којашто може да биде назначена од страна на банката од којашто се бара конфирмацијата како одговорна за одговарање на барањата за конфирмација. Според тоа, може да биде соодветно да се упатат барањата за конфирмација до дирекцијата на банката (во којашто често се лоцирани ваквите оддели), а не до локацијата каде што се чуваат салдата и другите релевантни информации. Во други ситуации, соодветната локација може да биде локалната филијала на банката од којашто се бара конфирмацијата.

11. Секогаш кога е можно, барањето за конфирмација треба да биде подготвено на јазикот на банката од којашто се бара конфирмацијата или на јазикот којшто нормално се користи за деловни цели.

12. Контролата над содржината и испраќањето на барањата за конфирмација претставува одговорност на ревизорот. Меѓутоа, ќе биде потребно барањето да биде овластено од страна на банката којашто бара конфирмација. Одговорите треба да му бидат вратени директно на ревизорот и, за да се олесни ваквиот одговор, кон барањето треба да биде приложен и однапред адресиран плик.

**Содржина на барањата за конфирмација**

13. Формата и содржината на писмото за барање на конфирмација ќе зависи од целта за којашто се бара, од локалната практика и од сметководствените постапки на банката којашто бара конфирмација, како на пример дали таа обемно ја користи електронската обработка на податоци или не ја користи.

14. Барањето за конфирмација треба да биде подготвено на јасен и концизен начин за да се обезбеди сигурно разбирање од страна на банката од којашто се бара конфирмација.

15. Сите информации за коишто вообичаено се бара конфирмација нема да бидат потребни во исто време. Според тоа, писмата за барање може да бидат испратени во различно време во текот на годината, покривајќи одредени аспекти на меѓубанкарскиот однос.

16. Информации коишто највообичаено се бараат се оние во врска со салдата кои и' се должат на, или се побаруваат од, банката којашто бара конфирмација по основ на тековни, депозитни, кредитни и други сметки. Писмото за барање треба да го даде описот на сметката, бројот и видот на валутата за сметката. Исто така, препорачливо е да се бараат информации и за кореспондентните сметки со салдо нула, како и за кореспондентните сметки кои биле затворени во текот на дванаесет месеци пред избраниот датум за конфирмирање. Банката којашто бара конфирмација може да бара конфирмација не само за салдата на сметките, туку и, кога може да биде корисно, за други информации, како што се доспевањето и каматните услови, неискористените средства, кредитните линии/standby аранжмани, какви било пребивања или други права или права на задржување, како и детали за кој било даден или примен колатерал.

17. Важен дел од деловното работење на банките се однесува на контролата над оние трансакции коишто вообичаено се нарекуваат „вонбилансни". Според тоа, банката којашто бара конфирмација и нејзините ревизори веројатно ќе бараат конфирмација за неизвесните обврски, како што се оние коишто произлегуваат од гаранции, писма за согласности и потврди за преземени обврски, меници, акцептни налози и индосаменти. Конфирмации може да се бараат како за неизвесните обврски на банката којашто бара конфирмација

спрема банката од којашто се бара конфирмација, така и за неизвесните обврски на банката од којашто се бара конфирмација спрема банката којашто бара конфирмација. Деталите кои се даваат или се бараат треба да ја опишат природата на неизвесните обврски заедно со нивната валута и износ.

18. Исто така, треба да се бара и конфирмација за договорите за повторно купување и повторна продажба на средства и опциите кои се неискористени на релевантниот датум. Ваквата конфирмација треба да го опише средството коешто е покриено со договорот, датумот кога трансакцијата била договорена, нејзиниот датум на доспевање и условите според коишто била комплетирана.

19. Друга категорија на информации, за коишто често се бара независна конфирмација на датум различен од датумот на трансакцијата, се однесува на терминските договори за валути, златни и сребрени шипки, хартии од вредност и други неизвршени договори. Добро воспоставена практика е банките да ги конфирмираат трансакциите со други банки како што настануваат истите. Меѓутоа, практиката за ревизорските цели е да се конфирмира независно примерок на трансакции избрани од даден временски период или да се конфирмираат сите недоспеани трансакции со дадена договорна странка. Барањето треба да содржи детали за секој договор, вклучувајќи го и неговиот број, датумот на зделката, датумот на доспевањето или вредноста, цената по којашто зделката е склучена и валутата и износот на договорот којшто е купен и продаден, на и од, банката којашто бара конфирмација.

20. Банките често чуваат хартии од вредност и други ставки во сеф во име на корисниците. Оттука, писмото за барање може да бара конфирмирање на ваквите ставки коишто ги чува банката од којашто се бара конфирмација, на определен датум. Конфирмацијата треба да вклучува опис на ставките и природата на кои било права на задржување или други права над истите.

**Додаток**

**Поимник**

Овој Додаток дефинира извесни термини коишто се користат во ова соопштение. Листата не е наменета да ги вклучи сите термини коишто се користат во барањето на меѓубанкарска конфирмација. Дефинициите се дадени во рамките на банкарски контекст, иако користењето и законската примена може да се разликуваат.

***Колатерал - Collateral***

Обезбедување дадено од страна на заемопримателот на заемодавателот како залог за отплата на даден заем, коешто ретко се дава во случај на меѓубанкарското деловно работење. Така, ваквите заемодаватели стануваат обезбедени доверители; во случај на неисполнување на обврските, овие доверители имаат право да покренат судска постапка за реализирање на колатералот за да го подмират своето побарување. Кој било вид на имот може да се користи како колатерал. Примери на колатерал се: недвижен имот, обврзници, акции, меници, акцепти, подвижен имот, коносмани, складишници и пренесени побарувања.

***Неизвесни обврски - Contingent liabilities***

Потенцијални обврски, кои се кристализираат само по исполнувањето или неисполнувањето на извесни услови. Тие може да произлезат од продажба, пренесување, индосирање или гарантирање на преносливи инструменти или од други финансиски трансакции. На пример, тие можат да произлезат од:

- Повторен дисконт на побарувања по меници, трговски и банкарски акцепти коишто произлегуваат од комерцијални акредитиви;
- Дадени гаранции; или
- Писма за поткрепа или разбирање.

***Право на задржување - Encumbrance***

Побарување или товар, како што е хипотека над недвижен имот, што го намалува учеството на сопственикот во имотот.

***Пребивање - Offset***

Право на банката, што вообичаено се докажува во пишана форма, да го преземе поседувањето над кое било салдо на сметка коешто гарантот или должникот може да го има кај неа за покривање на обврските на гарантот, должникот или трета странка спрема банката.

***Опции - Options***

Право да се купат или продадат, или и да се купат и да се продадат хартии од вредност или добра по договорени цени, во рамките на фиксен временски период.

***Договор за повторно купување (или повторно продавање) - Repurchase (or resale) agreement***

Договор помеѓу продавачот и купувачот дека продавачот (или купувачот) повторно ќе ги купи (или продаде) мениците, хартиите од вредност или и двата вида на имот по истекот на даден временски период или по исполнувањето на определени услови, или пак и двете.

***Чување во сеф - Safe custody***

Средство коешто банките им го нудат на своите корисници за складирање на вреден имот заради безбедно чување.

***Кредитна линија/Standby аранжман - Line of credit/Standby Facility***

Договорен максимален износ на финансиски средства коишто банката ги има направено или ги презема за да ги направи достапни во текот на определен временски период.

ПОСТАПКИ ЗА МЕЃУБАНКАРСКО КОНФИРМИРАЊЕ

# СООПШТЕНИЕ ЗА МЕЃУНАРОДНА РЕВИЗОРСКА ПРАКТИКА 1004

# ОДНОСОТ ПОМЕЃУ БАНКАРСКИТЕ СУПЕРВИЗОРИ И ЕКСТЕРНИТЕ РЕВИЗОРИ НА БАНКИТЕ

(Ова Соопштение е во сила)

## СОДРЖИНА


| | Точка |
|---|---|
| Вовед | 1-7 |
| Одговорноста на одборот на директори на банката и менаџментот | 8-13 |
| Улогата на екстерниот ревизор на банката | 14-27 |
| Улогата на банкарскиот супервизор | 28-45 |
| Односот помеѓу банкарскиот супервизор и екстерниот ревизор | 46-55 |
| Дополнителни барања за екстерниот ревизор да придонесува за процесот на супервизија | 56-67 |
| Потребата за континуиран дијалог помеѓу банкарските супервизори и сметководствената професија | 68-70 |


Соопштението за меѓународна ревизорска практика (СМРП) 1004, *Односот помеѓу банкарските супервизори и екстерните ревизори на банките*, треба да се чита во контекст на *Предговорот на Меѓународните стандарди за контрола на квалитетот, ревизија, уверување и поврзани услуги*, којшто ја определува примената и важењето на СМРП.

Ова Соопштение за меѓународна ревизорска практика е подготвено во соработка со Базелскиот комитет за банкарска супервизија* (во понатамошниот текст Базелскиот комитет). Одобрено е за објавување од страна на Комитетот за меѓународна ревизорска практика и од страна на Базелскиот комитет. Засновано е на МСР коишто постојат од 1 октомври 2001 година.

Банките играат витална улога во економскиот живот и континуираната сила и стабилност на банкарскиот систем е прашање коешто е значајно за широката јавност. Во овој поглед, важни се одделните улоги на банкарските супервизори и екстерните ревизори. Растечката комплексност на банкарството принудува постоење на поголемо взаемно разбирање и, кога е соодветно, поголема комуникација помеѓу банкарските супервизори и екстерните ревизори.

Целта на ова Соопштение е да даде информации и упатство за тоа како односот помеѓу ревизорите и супервизорите на банките може да биде зајакнат во взаемна корист, а ги зема предвид Основните принципи за ефективна банкарска супервизија на Базелскиот комитет. Меѓутоа, поради тоа што природата на овој однос се разликува значајно од земја во земја, упатството може да не биде применливо во целост во сите земји. Сепак, Комитетот за меѓународна ревизорска практика и Базелскиот комитет се надеваат дека тоа ќе даде корисно упатство за соодветните улоги на банкарските супервизори и екстерните ревизори во многуте земји каде што врските се блиски или каде што односот тековно се проучува.

### Вовед

1. Банките играат централна улога во економијата. Тие ги чуваат заштедите на јавноста, обезбедуваат средство за плаќање за производите и услугите и го финансираат развојот на

* Базелскиот комитет за банкарска супервизија е комитет на банкарските супервизорски тела којшто е формиран од страна на гувернерите на централните банки на Групата на десет земји во 1975 година. Составен е од виши претставници на банкарските супервизорски тела и централните банки од Белгија, Канада, Франција, Германија, Италија, Јапонија, Луксембург, Холандија, Шпанија, Шведска, Швајцарија, Велика Британија и Соединетите Американски Држави. Вообичаено се состанува во Банката за меѓународни порамнувања во Базел, кадешто е лоциран постојаниот Секретаријат.

деловното работење и трговијата. За да ги извршуваат овие функции сигурно и ефикасно, поединечните банки мора да и' наметнат доверба на јавноста и на оние со коишто тие деловно соработуваат. Затоа стабилноста на банкарскиот систем, како на национално, така и на меѓународно ниво, стана признаена како прашање од општ јавен интерес. Овој јавен интерес се одразува во начинот на којшто банките во речиси сите земји, за разлика од повеќето други комерцијални претпријатија, се подложни на супервизија за претпазливост од страна на централните банки или одредени службени агенции.

2. Финансиските извештаи на банките, исто така, подлежат и на ревизија од страна на екстерни ревизори. Екстерниот ревизор ја спроведува ревизијата во согласност со применливите етички и ревизорски стандарди, вклучувајќи ги и оние коишто бараат независност, објективност, професионална компетентност и должно внимание, како и адекватно планирање и надзор. Мислењето на ревизорот им дава кредибилитет на финансиските извештаи и ја зголемува довербата во банкарскиот систем.

3. Како што се зголемува сложеноста на деловното работење на банките, како од национален, така и од меѓународен аспект, така задачите на банкарските супервизори и екстерните ревизори стануваат се посложени. Од многу аспекти, банкарските супервизори и екстерните ревизори се соочуваат со слични предизвици и, сé повеќе, нивните улоги се сметаат за надополнувачки. Не само што банкарските супервизори имаат корист од резултатите од работата на ревизорите, туку тие можат и да им се обратат на екстерните ревизори да преземат дополнителни задачи кога овие задачи придонесуваат за извршувањето на нивните супервизорски улоги. Во исто време, екстерните ревизори, при спроведувањето на нивната улога, исто така се потпираат на банкарските супервизори за информации коишто можат да помогнат за поефективно исполнување на нивните одговорности.

4. Комитетот за меѓународна ревизорска практика и Базелскиот комитет го делат ставот дека поголемото взаемно разбирање во врска со соодветните улоги и одговорности на банкарските супервизори и екстерните ревизори и, кога е соодветно, комуникацијата помеѓу нив ја подобрува ефективноста на ревизиите на финансиските извештаи на банките и супервизијата во корист и на двете дисциплини.

5. Улогите и одговорностите на одборот на директори[1] и менаџментот на банката, екстерните ревизори на банката и банкарските супервизори во различни земји произлегуваат од законите, обичаите и, за екстерните ревизори, професионалната практика. Ова соопштение не е наменето да ги предизвика или промени овие улоги или одговорности. Наместо тоа, наменето е да обезбеди подобро разбирање на природата на улогите на одборот на директори и менаџментот на банката, екстерните ревизори и банкарските супервизори, поради тоа што погрешната претстава за овие улоги може да доведе до несоодветно потпирање на едната странка на работата на другата. Ова соопштение настојува да ги отстрани можните погрешни претстави и дава сугестии за тоа како секоја странка може поефективно да ја користи работата извршена од страна на друга странка. Според тоа, соопштението:

   (1) Ја определува примарната одговорност на одборот на директори и менаџментот (точки 8-13);

   (2) Ги испитува суштинските карактеристики на улогата на екстерните ревизори (точки 14-27);

   (3) Ги испитува суштинските карактеристики на улогата на банкарските супервизори (точки 28-45);

[1] Изразите „одбор на директори" и „менаџмент" се користат не за да се идентификуваат правни конструкции, туку да се означат две функции на донесување на одлуки во рамките на банката. Според Поимникот за МСР, менаџментот ги вклучува службените лица и другите кои извршуваат и повисоки менаџерски функции. Базелските основни принципи се повикуваат на функциите на одборот на директори за да ги опишат функциите на оние кои се одговорни за управувањето со банката. Принципите кои се истакнати во овој документ треба да се применуваат во согласност со структурата за корпоративно управување на земјата во којашто се наоѓа седиштето на банката. Треба да постои повикување на документот на Базелскиот комитет „Зајакнување на корпоративното управување за банкарските организации" објавен во септември 1999 година.

ОДНОСОТ ПОМЕЃУ БАНКАРСКИТЕ СУПЕРВИЗОРИ И ЕКСТЕРНИТЕ РЕВИЗОРИ НА БАНКИТЕ

(4) Го проверува односот помеѓу банкарскиот супервизор и екстерниот ревизор на банката (точки 46-55); и

(5) Ги опишува дополнителните начини на коишто екстерните ревизори и сметководствената професија може да придонесат за процесот на супервизија (точки 56-70).

6. Во септември 1997 година, Базелскиот комитет ги објави Основните принципи за ефективна банкарска супервизија, познати како Базелските основни принципи. Базелските основни принципи (коишто се користат за проценки на земјите од страна на организации како што се Светската банка и Меѓународниот монетарен фонд) се наменети да служат како основна референца за ефективен супервизорски систем на меѓународно ниво и во сите земји. Ова соопштение е подготвено водејќи сметка за Базелските основни принципи.

7. Соопштението е подготвено со целосна свесност за значајните разлики коишто постојат во националните институционални и регулативни рамки, особено во сметководствените стандарди, во супервизорските техники и во степенот до којшто, во некои земји, екстерните ревизори тековно извршуваат задачи на барање на банкарските супервизори. Во некои земји, банкарските супервизори и екстерните ревизори веќе имаат поблиски односи отколку што се наведени во ова соопштение. Уредувањата предложени во ова соопштение не ги заменуваат постоечките односи. Иако ова соопштение не е наменето да биде наложувачко, сепак постои надеж дека упатството изразено во истото ќе биде релевантно за сите ситуации, и покрај тоа што е очигледно дека ќе ги покрие ситуациите во некои земји подиректно отколку во други.

**Одговорноста на одборот на директори на банката и менаџментот**

8. Примарната одговорност за спроведувањето на деловното работење на банката им е доделена на одборот на директори и менаџментот назначен од него. Оваа одговорност вклучува, помеѓу другите работи, обезбедување дека:

- Оние на коишто им се доверени банкарските задачи имаат достатна експертиза и интегритет и дека искусен персонал е поставен на клучните позиции;
- Се воспоставени и се почитуваат адекватни политики, практики и постапки поврзани со различните активности на банката, вклучувајќи го и следното:
  - Поттикнување на високо етички и професионални стандарди.
  - Системи кои точно ги идентификуваат и мерат сите материјални ризици и адекватно ги надгледуваат и контролираат овие ризици.
  - Адекватни интерни контроли, организациони структури и сметководствени постапки.
  - Вреднување на квалитетот на средствата и нивното правилно признавање и мерење.
  - „Познавај го својот клиент“ правила коишто спречуваат банката да биде користена, намерно или ненамерно, од криминални елементи.
  - Усвојувањето на погодно контролно опкружување, насочено кон исполнување на пропишаните цели за перформансите, информациите и усогласеноста на банката.
  - Тестирањето на усогласеноста и вреднување на ефективноста на интерните контроли од страна на функцијата за интерна ревизија.
- Се воспоставени соодветни менаџмент информатички системи;
- Банката има соодветни политики и постапки за управување со ризикот;
- Се почитуваат статутарните и регулативните директиви, вклучувајќи ги и директивите во врска со солвентноста и ликвидноста; и
- Соодветно се заштитени интересите не само на акционерите, туку и на депонентите и другите доверители.

ОДНОСОТ ПОМЕЃУ БАНКАРСКИТЕ СУПЕРВИЗОРИ И ЕКСТЕРНИТЕ РЕВИЗОРИ НА БАНКИТЕ

9. Менаџментот е одговорен за подготвување на финансиските извештаи во согласност со соодветната рамка за финансиско известување и за воспоставување на сметководствени постапки коишто предвидуваат одржување на достатна документација за поткрепување на финансиските извештаи. Оваа одговорност вклучува обезбедување дека екстерниот ревизор којшто ги испитува и известува за финансиските извештаи има целосен и непречен пристап до, и му се обезбедени, сите неопходни информации коишто можат материјално да влијаат врз нив и, според тоа, врз ревизорскиот извештај за истите.[2] Менаџментот има одговорност и да им ги обезбеди на супервизорските агенции сите информации коишто овие агенции имаат право да ги добијат врз основа на закон или пропис.

10. Во многу земји се основани одбори за ревизија за да им се излезе во пресрет на практичните потешкотии коишто може да се јават во одборот на директори при исполнувањето на неговата задача за осигурување на постоењето и одржувањето на адекватен систем на интерни контроли. Покрај тоа, ваквиот одбор го зајакнува како системот на интерна контрола, така и функцијата на интерната ревизија. Со цел да се зајакне ефективноста на одборот за ревизија, на интерните и екстерните ревизори треба да им биде дозволено и да бидат охрабрени да присуствуваат на состаноците на одборот за ревизија. Редовните состаноци на одборот за ревизија со интерните и екстерните ревизори помагаат за подобрување на независноста на екстерните ревизори и кредибилитетот на интерните ревизори и му помагаат на одборот за ревизија да ја извршува својата клучна улога за зајакнување на корпоративното управување. Во некои земји, законот или регулативите пропишуваат дека мора да се одржуваат вакви состаноци.

11. Кога така бара одборот на директори или важечки закон или пропис, менаџментот е одговорен за воспоставувањето и ефективното работење на постојана функција на интерна ревизија во банката соодветно на нејзината големина и природата на нејзиното работење. Оваа функција е дел од континуираното надгледување на системот на интерни контроли поради тоа што обезбедува проценка на адекватноста на, и усогласеноста со, утврдените политики и постапки на банката и уверување за адекватноста, ефективноста и одржливоста на управувањето со ризикот на банката и контролните постапки и инфраструктура независно од оние со секојдневна одговорност за усогласеност со овие политики и постапки. При исполнувањето на своите обврски и одговорности, менаџментот треба да ги преземе сите неопходни мерки за да осигура дека има континуирана и адекватна функција на интерна ревизија.

12. За да биде целосно ефективна, функцијата на интерната ревизија треба да биде независна од организациските активности коишто ги ревидира или проверува, а исто така треба да биде независна и од секојдневниот процес на интерна контрола. Секоја активност и секое одделение, подружница или друга компонента на банкарската организација треба да потпаѓа во рамките на делокругот на проверката од страна на функцијата на интерната ревизија. Професионалната компетентност на секој интерен ревизор и на функцијата на интерната ревизија како целина е од суштинско значење за правилното извршување на таквата функција. Поради тоа, функцијата на интерната ревизија треба да биде адекватно екипирана со лица со соодветни вештини и техничка компетентност коишто се ослободени од оперативни одговорности. Функцијата на интерната ревизија треба редовно да ги известува одборот на директори и менаџментот за перформансите на системот на интерна контрола и системот за управување со ризикот, како и за постигнувањето на целите на функцијата на интерната ревизија. Менаџментот треба да воспостави и одобри постапка којашто осигурува разгледување и, доколку е соодветно, имплементирање на препораките на функцијата на интерната ревизија.

13. Одговорностите на одборот на директори и менаџментот на никој начин не се намалуваат со постоењето на систем за супервизија на банките од страна на банкарските супервизори или со барањето финансиските извештаи на банката да бидат ревидирани од страна на екстерен ревизор.

---

[2] Во некои земји, од филијалите на прекуморските банки се бара да обезбедат само финансиски информации (вклучувајќи и скратени финансиски извештаи) подготвени во согласност со сметководствените политики на групата или националните регулативи. Овие финансиски информации може, но и не мора да бидат предмет на барањата на екстерната ревизија. Упатството во ова соопштение е исто така применливо и на соодветен и практичен начин на овие екстерни ревизори.

## ОДНОСОТ ПОМЕЃУ БАНКАРСКИТЕ СУПЕРВИЗОРИ И ЕКСТЕРНИТЕ РЕВИЗОРИ НА БАНКИТЕ

**Улогата на екстерниот ревизор на банката**

14. Целта на ревизијата на финансиските извештаи на банката од страна на екстерниот ревизор е да му се овозможи на независниот ревизор да изрази мислење за тоа дали финансиските извештаи на банката се подготвени, од сите материјални аспекти, во согласност со идентификуваната рамка за финансиско известување. Финансиските извештаи вообичаено се подготвуваат во согласност со рамката за финансиско известување на земјата во којашто се наоѓа дирекцијата на банката,[3] како и во согласност со кои било релевантни прописи поставени од страна на регулаторите во таа земја. Рамките за финансиско известување може да се разликуваат од земја до земја, а режимот за финансиското известување на банките во која било дадена земја може да биде доста различен од режимите за другите комерцијални ентитети. Мислењето на ревизорот за финансиските извештаи, поради тоа, ќе биде изразено во смисла на применливата национална рамка и прописи. Можно е финансиските извештаи подготвени според различни рамки и прописи да се разликуваат значајно, а сепак сеуште да се во согласност со применливите национални барања. Поради оваа причина, МСР 700, *Формирање на мислење и известување за финансиските извештаи*[4], бара ревизорот да ја идентификува земјата на потеклото на рамката за финансиското известување користена за подготвување на финансиските извештаи кога таквата рамка за финансиско известување не се Меѓународните сметководствени стандарди.

15. Извештајот на екстерниот ревизор треба да биде соодветно упатен, онака како што бараат околностите на ангажманот, вообичаено или до акционерите или до одборот на директори. Меѓутоа, извештајот може да им биде достапен и на многу други странки, како што се депонентите, другите доверители и супервизорите. Мислењето на ревизорот помага да се воспостави кредибилитет на финансиските извештаи. Сепак, мислењето на ревизорот не треба да биде толкувано како обезбедување на уверување за идното опстојување на банката или како мислење за ефективноста и ефикасноста со коишто менаџментот ги извршува работите на банката, поради тоа што тие не се цели на ревизијата.

16. Ревизорот треба да обликува ревизорски постапки за да го намали на прифатливо ниво ризикот од давање на несоодветно ревизорско мислење кога финансиските извештаи се материјално погрешно прикажани. Ревизорот го проценува инхерентниот ризик за настанување на материјални погрешни прикажувања (инхерентен ризик) и ризикот дека сметководствениот систем и системот на интерна контрола на ентитетот нема да спречат или откријат и корегираат материјални погрешни прикажувања на навремена основа (контролен ризик). Ревизорот треба да го процени контролниот ризик како висок, освен доколку ревизорот е во состојба да идентификува контроли кои веројатно ќе спречат или откријат и корегираат материјално погрешно прикажување и спроведува тестови на контролите коишто поткрепуваат пониска проценка на контролниот ризик. Врз основа на проценката на инхерентниот и контролниот ризик, ревизорот спроведува суштински постапки за да го намали целосниот ревизорски ризик на прифатливо ниско ниво.

17. Ревизорот треба да разгледа како финансиските извештаи може да бидат материјално погрешно прикажани, како и да разгледа дали се присутни фактори на ризик од измама кои укажуваат на можноста од измамничко финансиско известување или неовластено присвојување на средства. Ревизорот треба да обликува ревизорски постапки за да го намали на прифатливо ниско ниво ризикот погрешните прикажувања кои произлегуваат од измама и грешка, а кои се материјални за финансиските извештаи земени како целина, да не бидат откриени. МСР 240, *Одговорности на ревизорот поврзани со измамата во ревизијата на финансиските извештаи*, ги наведува факторите на ризикот од измама чиешто присуство може да му укаже на ревизорот на можноста од постоење на измама. Во

[3] Во некои земји, известувањето во согласност со меѓународно прифатените сметководствени стандарди, како што се оние издадени или усвоени од страна на Одборот за меѓународни сметководствени стандарди, е исто така дозволено.

[4] МСР 700, "Ревизорскиот извештај за финансиските извештаи" ќе биде повлечен кога МСР 700 (ревидиран), "Извештајот на независниот ревизор за потполн комплет на финансиски извештаи со општа намена" ќе стапи во сила. МСР 700 (ревидиран) стапува во сила за ревизорски извештаи кои се со датум на или по 31 декември 2006 година.

некои земји, кога ревизорот ќе утврди дека постојат докази за измама, од него се бара да му ги обелодени овие информации на супервизорот на банката.

18. Кога ја спроведува ревизијата на финансиските извештаи на банката, екстерниот ревизор ги препознава следните карактеристики на банките кои вообичаено ги издвојуваат од повеќето други комерцијални претпријатија, а кои ревизорот ги зема предвид кога го проценува нивото на инхерентниот ризик:

- Тие имаат старателство над големи износи на монетарни ставки, вклучувајќи и пари и преносливи инструменти, чијашто физичка безбедност треба да биде заштитена во текот на преносот и додека се чуваат. Тие исто така имаат и старателство и контрола над преносливи инструменти и други средства кои се лесно преносливи во електронска форма. Карактеристиките на ликвидноста на овие ставки ги прават банките подложни на неовластено присвојување и измама. Банките поради тоа треба да воспостават формални оперативни постапки, добро дефинирани ограничувања во однос на слободата на одлучување на поединците и ригорозни системи на интерна контрола.

- Тие често се инволвирани во трансакции кои се отпочнати во една јурисдикција, евидентирани во друга јурисдикција и управувани во трета јурисдикција.

- Тие работат со многу висок левериџ (односно, коефициентот на сообносот на капиталот спрема вкупните средства е низок), што ја зголемува ранливоста на банките на неповолни економски настани и го зголемува ризикот од неуспех.

- Тие имаат средства кои може рапидно да се менуваат по вредност и чија вредност често е тешко да се определи. Како последица, релативно мало намалување на вредноста на средствата може да има значаен ефект врз нивниот капитал и потенцијално на нивната регулативна солвентност.

- Значаен износ од нивните финансиски средства вообичаено потекнува од краткорочни депозити (било осигурани, било неосигурани). Губењето на довербата од депонентите во солвентноста на банката може брзо да резултира во криза со ликвидноста.

- Тие имаат доверителски должности во однос на средствата кои ги чуваат, а кои им припаѓаат на други лица. Ова може да предизвика обврски поради злоупотреба на довербата. Затоа, банките треба да воспостават оперативни постапки и интерни контроли обликувани за да обезбедат дека тие работат со ваквите средства само во согласност со условите според коишто средствата и' биле пренесени на банката.

- Тие се инволвирани во трансакции со голем обем и разновидност чијашто вредност може да биде значајна. Ова неопходно бара сложен сметководствен систем и систем на интерна контрола и распространето користење на инфомационата технологија (ИТ).

- Тие вообичаено работат преку мрежа од филијали и оддели кои се географски дисперзирани. Ова неопходно вклучува поголема децентрализација на овластувањата и дисперзираност на сметководствените и контролните функции, со консеквентни потешкотии во одржувањето на еднообразни оперативни практики и сметководствени системи, особено кога мрежата на филијали ги надминува националните граници.

- Трансакциите често може да бидат директно иницирани и комплетирани од страна на клиентот без каква било интервенција од страна на вработените во банката, на пример преку Интернет или преку автоматизирани банкомати (АБ).

- Тие често преземаат значајни обврзувања без каков било иницијален трансфер на финансиски средства освен, во некои случаи, плаќање на провизии. Овие обврзувања може да вклучат сметководствени книжења само во вид на белешки. Според тоа, може да биде тешко да се открие нивното постоење.

- Тие се регулирани од страна на државни тела чиишто регулативни барања често влијаат врз сметководствените принципи коишто ги следат банките. Неусогласеноста со регулативните барања, на пример, барањата за адекватност на капиталот, може да

---

Automatic teller machines (ATMs).

има импликации за финансиските извештаи на банката или обелоденувањата во истите.

- Односите што може да ги има ревизорот, помошниците или ревизорската фирма како клиенти на банката може да влијаат врз независноста на ревизорот на начин на кој таквите односи со другите организации не би влијаеле.

- Тие вообичаено имаат ексклузивен пристап до системите за клиринг и порамнување за проверки и пренесувања на финансиски средства, девизни трансакции итн. Тие се составен дел од, или се поврзани со, националните и меѓународните системи за порамнување и, според тоа, може да им наметнат системски ризик на земјите во коишто работат.

- Тие може да издаваат и тргуваат со сложени финансиски инструменти, од коишто некои може да треба да бидат евидентирани според објективната вредност во финансиските извештаи. Поради тоа, тие треба да воспостават соодветни постапки за вреднување и управување со ризикот. Ефективноста на овие постапки зависи од соодветноста на избраните методологии и математички модели, пристапот до веродостојни тековни и историски пазарни информации и одржувањето на интегритетот на податоците.

19. Детаљната ревизија на сите трансакции на банката може да биде не само долготрајна и скапа, туку и неизводлива. Поради тоа, екстерниот ревизор ја засновува ревизијата на проценката на инхерентниот ризик од материјално погрешно прикажување, проценката на контролниот ризик и тестирањето на интерните контроли обликувани за да спречат или откријат и корегираат материјални погрешни прикажувања, како и на суштинските постапки извршени врз основа на тестирање. Ваквите постапки вклучуваат едно или повеќе од следното: инспекција, набљудување, распрашување и конфирмирање, пресметување и аналитички постапки. Поконкретно, екстерниот ревизор е загрижен за надоместливоста и, следствено, сметководствената вредност на заемите, вложувањата и другите средства прикажани во финансиските извештаи и за идентификувањето и адекватното обелоденување во финансиските извештаи на сите материјални обврзувања и обврски, неизвесни или поинакви.

20. Иако единствено екстерниот ревизор е одговорен за ревизорскиот извештај и за определувањето на природата, временскиот распоред и обемот на ревизорските постапки, сепак голем дел од работата на интерната ревизија може да му биде корисна на екстерниот ревизор во ревизијата на финансиските извештаи. Поради тоа, како дел од ревизијата, ревизорот ја проценува функцијата на интерната ревизија доколку верува дека истата ќе биде релевантна при определувањето на природата, временскиот распоред и обемот на ревизорските постапки.

21. МСР 610, *Користење на работата на интерната ревизија*, бара екстерните ревизори да ги разгледаат активностите на интерните ревизори и нивниот ефект, доколку воопшто постои, врз природата, временскиот распоред и обемот на постапките на екстерниот ревизор. Екстерниот ревизор треба да го разгледа организацискиот статус на функцијата на интерната ревизија, делокругот на нејзината функција, техничката компетентност на нејзините членови и професионалната грижа којашто ја имаат кога ја проценуваат работата на одделот.

22. Расудувањето се провејува низ работата на ревизорот. Ревизорот го користи професионалното расудување во подрачја како што се:

- Проценка на инхерентниот и контролниот ризик и ризикот од материјално погрешно прикажување поради измама или грешка;

- Одлучување за природата, временскиот распоред и обемот на ревизорските постапки;

- Вреднување на резултатите од овие постапки; и

- Проценување на разумноста на расудувањата и проценките коишто се направени од страна на менаџментот при подготвувањето на финансиските извештаи.

ОДНОСОТ ПОМЕЃУ БАНКАРСКИТЕ СУПЕРВИЗОРИ И ЕКСТЕРНИТЕ РЕВИЗОРИ НА БАНКИТЕ

23. Екстерниот ревизор ја планира и спроведува ревизијата за да добие разумно уверување дека ќе бидат откриени погрешните прикажувања во финансиските извештаи на банката коишто, поединечно или збирно, се материјални во однос на финансиските информации презентирани со овие извештаи. Проценката за тоа што е материјално е прашање за професионалното расудување на ревизорот и е под влијание на економските одлуки коишто корисниците на финансиските извештаи на банката ќе ги донесат врз основа на тие финансиски извештаи. Ревизорот ја разгледува материјалноста како на ниво на севкупните финансиски извештаи, така и во однос на поединечните салда на сметки, класи на трансакции и обелоденувања. Материјалноста може да биде под влијание на други разгледувања, како на пример законските и регулативните барања и разгледувањата во однос на поединечните салда на сметки и односи во финансиските извештаи. Процесот може да резултира во различни нивоа на материјалноста во зависност од аспектот од којшто се разгледуваат финансиските извештаи. На сличен начин, нивото на материјалноста коешто ревизорот го користи кога известува за финансиските извештаи на банката може да се разликува од нивото коешто го користи кога прави специјални извештаи за банкарските супервизори. МСР 320, *Материјалност во ревизијата*, дискутира за ова подетално.

24. Кога формира мислење за финансиските извештаи, екстерниот ревизор спроведува постапки обликувани за добивање на разумно уверување дека финансиските извештаи се подготвени од сите материјални аспекти во согласност со идентификуваната рамка за финансиско известување. Ревизијата не гарантира дека сите материјални погрешни прикажувања ќе бидат откриени како резултат на такви фактори како што се користењето на расудување, користењето на тестирање, инхерентните ограничувања на интерната контрола и фактот дека повеќето од доказите кои му се достапни на ревизорот се убедителни, а не конклузивни по својата природа. Ризикот да не биде откриено материјално погрешно прикажување коешто резултира од измама е поголем од ризикот да не биде откриено материјално погрешно прикажување коешто резултира од грешка бидејќи измамата може да вклучи софистицирани и внимателно организирани шеми кои се обликувани да ја прикријат, како што е фалсификувањето, намерното неевидентирање на трансакции или намерните погрешни изјави кои му се даваат на ревизорот. Ваквите обиди за прикривање може да биде уште потешко да се откријат кога се проследени со заговор. Понатаму, ризикот ревизорот да не открие материјално погрешно прикажување коешто резултира од измама на менаџментот е поголем отколку за измама на вработените, бидејќи одборите на директори и менаџментот се често во позиција којашто претпоставува нивен интегритет и им овозможува да ги надминат формално воспоставените контролни постапки. Поради тоа, ревизорот ја планира и извршува ревизијата со став на професионален скептицизам, признавајќи дека може да постојат околности коишто причинуваат финансиските извештаи да бидат материјално погрешно прикажани.

25. Кога ревизорот ќе открие погрешно прикажување коешто е материјално за финансиските извештаи земени како целина, вклучувајќи го и користењето на несоодветна сметководствена политика или вреднување на средства или необелоденување на важни информации, ревизорот треба да побара од менаџментот да ги корегира финансиските извештаи за да го исправи погрешното прикажување. Доколку менаџментот одбие да ја направи исправката, ревизорот треба да издаде мислење со резерва или неповолно мислење за финансиските извештаи. Ваквиот извештај може да има сериозен ефект врз кредибилитетот, па дури и стабилноста на банката, па затоа менаџментот вообичаено ги презема чекорите коишто се потребни за негово одбегнување. На сличен начин, ревизорот треба да издаде мислење со резерва или воздржување од мислење доколку менаџментот не му ги обезбеди на ревизорот сите информации или објаснувања коишто ги бара ревизорот.

26. Како дополнителен, но не и неопходно составен дел на ревизијата, екстерниот ревизор вообичаено му соопштува извесни информации на менаџментот. Овие информации вообичаено содржат коментари за такви прашања како што се материјалните слабости на интерната контрола или погрешните прикажувања коишто ревизорот ги забележал во текот на извршувањето на ревизијата, но коишто не наметнуваат модифицирање на ревизорскиот извештај (било затоа што биле извршени дополнителни постапки за да се

надомести за слабоста на контролата, било затоа што погрешните прикажувања биле исправени во финансиските извештаи или пак биле нематеријални во нивниот контекст). Исто така, екстерниот ревизор комуницира за прашањата на управувањето со оние коишто се одговорни за управувањето со банката. Во некои земји, екстерниот ревизор доставува и, или како дел од законските барања или врз основа на договор, извештај во долга форма до менаџментот или до банкарскиот супервизор за одредени прашања како што се составот на салдата на сметките или портфолиото на заеми, ликвидноста и заработката, финансиските коефициенти, адекватноста на системите на интерната контрола, анализата на банкарските ризици или усогласеноста со законските или супервизорските барања.

27. Во некои земји, од екстерниот ревизор се бара веднаш да го извести банкарскиот супервизор за кој било факт или одлука којашто може да:

- Претставува материјално кршење на законите или прописите;
- Влијае врз способноста на банката да продолжи како континуитет; или
- Доведе до модифициран извештај.

**Улогата на банкарскиот супервизор**

28. Клучната цел на супервизијата за претпазливост е да се одржи стабилноста и довербата во финансискиот систем, на тој начин намалувајќи го ризикот од загуба за депонентите и другите доверители. Покрај тоа, супервизијата исто така често е насочена и кон верификување на усогласеноста со законите и прописите коишто ги регулираат банките и нивните активности. Меѓутоа, во ова соопштение фокусот е на аспектот на претпазливоста на улогата на банкарскиот супервизор.

29. Банкарската супервизија е заснована на систем на давање на дозволи, којшто им дозволува на супервизорите да ја идентификуваат популацијата којашто ќе биде предмет на супервизијата и да го контролираат влезот во банкарскиот систем. Со цел да се квалификуваат за добивање и задржување на банкарската дозвола, ентитетите мора да почитуваат одредени барања за претпазливост. Овие барања може да се разликуваат од земја до земја во однос на нивното прецизно специфицирање; некои може да бидат поблиску дефинирани во пропис, а други може да бидат пошироко определени, дозволувајќи му на супервизорското тело извесен степен на слобода во одлучувањето при нивното толкување. Сепак, следните основни барања за банкарска дозвола вообичаено се среќаваат кај повеќето системи на супервизија:

- Банката мора да има погодни акционери и членови на одборот (оваа замисла вклучува интегритет и положба во деловната заедница, како и финансиска сила на сите главни акционери).
- Менаџментот на банката мора да биде чесен и доверлив и мора да поседува соодветни вештини и искуство за да работи со банката на здрав и претпазлив начин.
- Организацијата и интерната контрола на банката мора да бидат конзистентни со нејзините деловни планови и стратегии.
- Банката треба да има правна структура во согласност со нејзината оперативна структура.
- Банката мора да има адекватен капитал за да ги издржи ризиците кои се инхерентни по природа и големината на нејзиното деловно работење.
- Банката мора да има достатна ликвидност за да излезе во пресрет на одливите на финансиски средства.

30. Често се пропишуваат понатамошни и подетални барања, вклучувајќи и минимални нумерички коефициенти за адекватноста на капиталот и ликвидноста на банката. Каква и да е прецизната форма на прописите, сепак, нивната цел е да воспостават услови за осигурување дека банката ќе го спроведува своето деловно работење на претпазлив начин и дека ќе има адекватни финансиски ресурси за надминување на неповолните околности и заштита на депонентите од загуба.

ОДНОСОТ ПОМЕЃУ БАНКАРСКИТЕ СУПЕРВИЗОРИ И ЕКСТЕРНИТЕ РЕВИЗОРИ НА БАНКИТЕ

31. Покрај давањето на дозволи на нови банки, повеќето банкарски супервизори имаат овластување и да ги проверуваат и отфрлаат предлозите за пренесување на значајната сопственост или контролирачкото учество во постоечките банки на други странки.

32. Континуираната банкарска супервизија вообичаено се спроведува врз основа на препораки и упатства. Сепак, банкарските супервизори може да прибегнат кон правна сила за да предизвикаат навремено корективно дејствие кога банката нема да ги исполни барањата за претпазливост, кога има кршења на законите или прописите, или пак кога депонентите се соочени со значаен ризик од загуба. Во екстремни околности, супервизорот може да има овластување да ја отповика дозволата на банката.

33. Една од основите на супервизијата за претпазливост е адекватноста на капиталот. Во повеќето земји постојат барања за минимален капитал за основање на нова банка и тестовите за адекватност на капиталот се редовен елемент на континуираната супервизија. Во консултативниот пакет „Новиот Базелски договор за капиталот" издаден од страна на Базелскиот комитет во јануари 2001 година, Базелскиот комитет предлага рамка за адекватност на капиталот базирана на три комплементарни столба: барања за минимален капитал, процес на супервизорска проверка и пазарна дисциплина.

- Првиот столб ги дефинира барањата за минимален капитал за три широки категории на ризици: кредитен ризик, пазарен ризик и оперативен ризик.

- Вториот столб, процесот на супервизорска проверка, се заснова на следните принципи. Банките мора да имаат достатна солвентност во однос на нивниот профил на ризикот и супервизорите мора да имаат способност да бараат од банките да држат капитал којшто го надминува минималниот. Банките треба да ја проценуваат интерно и на континуирана основа адекватноста на својот капитал врз основа на нивниот сегашен и иден профил на ризикот и супервизорите треба да ја проверуваат интерната постапка на банките за проценка на адекватноста на капиталот. Конечно, супервизорите мора да интервенираат рано, имајќи ја предвид релативно неликвидната природа на најголем дел од средствата на банките и ограничените опции кои повеќето банки ги имаат при брзото подигање на капиталот.

- Третиот столб, пазарната дисциплина, ја зголемува улогата на пазарните учесници во охрабрувањето на банките да одржуваат адекватни нивоа на капитал. Од овој аспект, банките мора да обелоденуваат квантитативни и квалитативни информации за нивниот капитал и профил на ризикот.

34. Банките се подложни на различни ризици. Супервизорите набљудуваат и може да ограничат редица на банкарски ризици, како што е кредитниот ризик, пазарниот ризик (вклучувајќи го и ризикот на каматната стапка и на девизниот курс), ризикот на ликвидноста и ризикот на финансирањето, оперативниот ризик, правниот ризик и ризикот на репутацијата. Сé повеќе, супервизорите настојуваат да развијат системи на мерење кои ќе ја опфатат големината на изложеноста на одредени ризици (на пример, ризиците вклучени во деривативните финансиски инструменти). Овие системи често ја формираат основата за одредени контроли или лимити за различни категории на изложеност.

35. Најзначаен од банкарските ризици, во смисла на историското искуство за загубите, е ризикот дека клиентот или договорната странка нема да ја подмират обврската во полна вредност, било кога ќе доспее или во кое било време потоа (понекогаш познат како кредитен ризик). Не е улога на банкарскиот супервизор да ги насочува политиките за одобрување на заеми на банките, но важно е за супервизорот да биде уверен дека банката има усвоено здрав систем за управување со кредитниот ризик. Супервизорот исто така ја оценува и ефективноста на политиките и практиката на банката за проценување на квалитетот на заемите. Супервизорот сака да се увери дека методите кои се користени и расудувањата кои се правени од страна на менаџментот за пресметување на исправките создаваат збирен износ на специфични и општи надоместоци кои се адекватни за апсорбирање на проценетите кредитни загуби, на навремена основа, во согласност со соодветните политики и постапки. Покрај тоа, супервизорот исто така сака и да осигура дека кредитниот ризик е адекватно диверзифициран по пат на правила за ограничување на

изложеностите, било во смисла на поединечните заемопримателi, индустриски или комерцијални сектори или конкретни земји или економски региони.

36. Иако е тешко да се процени, квалитетот на заемите на банката и другите средства е една од најкритичните детерминанти на нејзината финансиска состојба. Следствено, точното и претпазливото вреднување на средствата е од голема важност за супервизорите поради тоа што има директно влијание врз определувањето на износот на капиталот којшто е искажан во извештаите на банката. Како што е веќе укажано, капиталот широко се користи како стандард за супервизија наспроти којшто се мерат или ограничуваат изложеностите. Иако правилното вреднување на средствата е една од примарните одговорности на менаџментот, сепак процесот на вреднување често вклучува значајно расудување. Општо земено, освен доколку супервизорот не изврши сопствено вреднување на овој процес за да ја определи неговата точност и усогласеност со документираните политики и постапки, супервизорот ќе треба да се потпре во голем дел на расудувањето на менаџментот за правилното вреднување на средствата и на фактот дека вреднувањата коишто се јавуваат во финансиските извештаи биле предмет на екстерна ревизија.

37. Супервизорите и' придаваат големо значење на потребата банките да имаат воспоставено интерни контроли кои се адекватни за природата, делокругот и обемот на нивното деловно работење. Целта на интерните контроли е да помогнат во постигнувањето на целите на менаџментот за осигурување, доколку е изводливо, на уредно и ефикасно спроведување на неговото деловното работење, вклучувајќи го и придржувањето кон политиките на менаџментот, чувањето на средствата, спречувањето и откривањето на измама и грешка, точноста и комплетноста на сметководствената евиденција и навременото подготвување на веродостојни финансиски информации.

38. Развојот на софистициран компјутеризиран информатички систем кој функционира во реално време многу го зголеми потенцијалот за контрола, но за возврат донесе со себе дополнителни ризици коишто произлегуваат од можноста за компјутерски дефект или измама. Воведувањето на електронското тргување исто така воведе значајни нови ризици и бара, за возврат, дополнителни контроли.

39. Супервизорите се грижат да осигураат дека квалитетот на менаџментот е адекватен за природата и делокругот на деловното работење. Во регулативните опкружувања во коишто редовно се спроведуваат теренски инспекции, испитувачите имаат можност да забележат знаци на недостатоци на менаџментот. На други места, супервизорот вообичаено се договара да го интервјуира мемаџментот на редовна основа и бара други можности за контакти каде што ќе се јават. Каква и да е природата на регулативното опкружување, супервизорот се обидува да ги користи овие можности за да ги разбере деловните планови и стратегии на менаџментот и како тој очекува да ги оствари истите. На сличен начин, супервизорот настојува да открие дали банката е правилно опремена за да ги спроведува своите функции во смисла на вештините и компетентноста на нејзиниот персонал и опремата и капацитетите со коишто располага. Информациите добиени од овие контакти со менаџментот му помагаат на супервизорот да формира мислење за компетентноста на менаџментот.

40. Ефективната супервизија бара собирање и анализа на информациите за банките кои биле предмет на супервизија.. На пример, супервизорите собираат, проверуваат и анализираат извештаи за претпазливост и статистички извештаи од банките. Тие вклучуваат основни финансиски извештаи, како и поткрепувачки прегледи коишто обезбедуваат поголеми детали. Овие извештаи се користат за да се провери придржувањето кон определени барања за претпазливост и тие исто така обезбедуваат и основа за дискусии со менаџментот на банката. Вонтеренското набљудување може често да идентификува потенцијални проблеми, особено во интервалот помеѓу теренските инспекции, на тој начин обезбедувајќи рано откривање и поттикнување на корективно дејствие пред проблемите да станат посериозни.

41. Супервизорите мора да имаат средства за проверка на валидноста на информациите коишто ги добиваат или преку теренските инспекции или преку користењето на екстерни ревизори. Теренската работа, било да е извршена од страна на сопствениот персонал на

банкарскиот супервизор или наложена од страна на супервизорот, но преземена од страна на екстерни ревизори, е структуирана да обезбеди независно верификување на тоа дали адекватен систем на интерна контрола, кој ги исполнува конкретните критериуми коишто ги наметнува супервизорот, постои во поединечните банки и дали информациите обезбедени од страна на банките се веродостојни.

42. За да го зголемат своето разбирање на корпоративното управување и системот на работење на банката, некои супервизорски тела се сретнуваат периодично со одборот за ревизија на банката или нејзиниот одбор на директори. Ова му дава можност на одборот за ревизија или одборот на директори да дискутира за каква било загриженост којашто може да ја има во врска со менаџментот на банката и му овозможува на супервизорот да формира гледиште во однос на ефективноста на комитетот за ревизија.

43. Банкарските супервизори се заинтересирани за осигурување дека сета работа извршена од страна на екстерните ревизори е спроведена од страна на ревизори коишто:

- Се правилно лиценцирани и со добар углед;
- Имаат релевантно професионално искуство и компетентност;
- Се подложени на програма за обезбедување на квалитет;
- Се независни, и фактички и во однесување, од банката која се ревидира;
- Се објективни и непристрасни; и
- Се усогласени со другите применливи етички барања.[5]

44. Во некои земји, банкарскиот супервизор има законска моќ над назначувањето на екстерните ревизори, како што е правото на одобрување или отстранување, и правото за наложување на независна ревизија. Оваа моќ е наменета да осигура дека екстерните ревизори коишто ги назначуваат банките ги имаат искуството, ресурсите и вештините коишто се потребни во околностите. Кога не постои очигледна причина за промена на екстерниот ревизор, супервизорите исто така нормално ќе ги истражат околностите коишто предизвикале банката да не го назначи повторно ревизорот.

45. Супервизорите имаат јасен интерес за осигурување на високи стандарди за ревизијата на банките. Покрај тоа, важна грижа на супервизорите е независноста на екстерниот ревизор којшто ја извршува ревизијата на банката, особено кога ревизорот ѝ обезбедува и извесни видови на неревизорски услуги на банката. Во согласност со тоа, супервизорите настојуваат да одржуваат близок контакт со националните професионални ревизорски тела со цел да ги покријат прашањата од взаемен интерес.

**Односот помеѓу банкарскиот супервизор и екстерниот ревизор на банката**

46. Во многу погледи банкарскиот супервизор и екстерниот ревизор имаат комплементарни интереси во врска со исти прашања, иако фокусот на нивните интереси е различен.

- Банкарскиот супервизор е примарно заинтересиран за одржувањето на стабилноста на банкарскиот систем и поттикнување на сигурноста и стабилноста на поединечните банки со цел да ги заштити интересите на депонентите. Поради тоа, супервизорот ја надгледува сегашната и идната одржливост на банките и ги користи нивните финансиски извештаи за проценување на нивната состојба и успешност. Екстерниот ревизор, од друга страна, примарно е заинтересиран за известувањето за финансиските извештаи на банката, вообичаено на акционерите или одборот на директори на банката. Кога го прави ова, ревизорот ја разгледува соодветноста на користењето на претпоставката за континуитет од страна на менаџментот. Ревизорот го разгледува периодот на проценката користен од страна на менаџментот и, кога тој период е помал од 12 месеци од датумот на билансот на состојба, бара од менаџментот да го продолжи периодот на проценката на најмалку 12 месеци од датумот на билансот на состојба. Ако менаџментот одбие да го направи тоа, тогаш МСР 570, *Континуитет*,

[5] Ревизорот е усогласен со релевантните национални етички стандарди и *Кодексот за етика на професионалните сметководители* издаден од страна на Меѓународната федерација на сметководители.

бара ревиророт да ја разгледа потребата од модифицирање на ревизорскиот извештај како резултат на ограничувањето на работата на ревизорот. Исто така, ревизорот го распрашува менаџментот за неговото знаење за настани или услови по периодот на проценка користен од страна на менаџментот коишто може да наметнат сериозно сомневање во способноста на банката да продолжи како континуитет.

- Банкарскиот супервизор е заинтересиран за одржувањето на стабилен систем на интерна контрола како основа за сигурно и претпазливо управување со деловното работење на банката. Екстерниот ревизор, во повеќето ситуации, е заинтересиран за проценката на интерната контрола за да го определи степенот до којшто може да се потпре на системот при планирањето и извршувањето на ревизијата.

- Банкарскиот супервизор мора да биде задоволен дека секоја банка одржува адекватна евиденција подготвена во согласност со конзистентни сметководствени политики и практика којашто му овозможува на супервизорот да ја оцени финансиската состојба на банката и профитабилноста на нејзиното деловно работење и дека банката објавува или става на располагање на регуларна основа финансиски извештаи коишто објективно ја одразуваат нејзината состојба. Екстерниот ревизор е заинтересиран за тоа дали се одржува адекватна и достатно веродостојна сметководствена евиденција за да му овозможи на ентитетот да подготви финансиски извештаи кои не содржат материјални погрешни прикажувања и на тој начин да му се овозможи на екстерниот ревизор да изрази мислење за овие извештаи.

47. Кога банкарскиот супервизор користи ревидирани финансиски извештаи во текот на супервизорските активности, супервизорот треба да ги има на ум следните фактори:

    - Супервизорските потреби вообичаено не се примарната цел поради којашто се подготвуваат финансиските извештаи.

    - Ревизијата во согласност со МСР е обликувана да обезбеди разумно уверување дека финансиските извештаи земени како целина се ослободени од материјално погрешно прикажување.

    - Важноста на сметководствените политики кои се користени за подготвување на финансиските извештаи бидејќи рамките за финансиско известување бараат користење на расудување при нивната примена и може да дозволат избор на извесни политики или за тоа како да се применуваат.

    - Финансиските извештаи вклучуваат информации засновани на расудувања и проценки направени од страна на менаџментот и испитани од страна на ревизорот.

    - Финансиската состојба на банката може да биде под влијание на последователни настани откако финансиските извештаи ќе бидат подготвени.

    - Супервизорот не може да претпостави дека оценката на интерната контрола од страна на ревизорот за целите на ревизијата неопходно ќе биде адекватна за целите за коишто на супервизорот му е потребна оценката, земајќи ги предвид различните цели за коишто се оценува и тестира интерната контрола од страна на супервизорот и ревизорот.

- Контролите и сметководствените политики коишто ги разгледува екстерниот ревизор може да не бидат истите како оние коишто ги користи банката кога подготвува информации за банкарскиот супервизор.

48. Без оглед на тоа, постојат многу подрачја каде што работата на банкарскиот супервизор и на екстерниот ревизор може да бидат корисни една за друга. Комуникацијата од ревизорите до менаџментот и другите извештаи коишто ги доставуваат ревизорите може да им обезбедат на супервизорите вреден увид во различните аспекти од банкарското работење. Во многу земји е практика ваквите извештаи да им бидат достапни на супервизорите.

49. На сличен начин, екстерните ревизори може да добијат корисни увиди од информациите коишто потекнуваат од банкарскиот супервизор. Кога се врши супервизорска инспекција или интервју на менаџментот, заклучоците извлечени од инспекцијата или интервјуто

ОДНОСОТ ПОМЕЃУ БАНКАРСКИТЕ СУПЕРВИЗОРИ И ЕКСТЕРНИТЕ РЕВИЗОРИ НА БАНКИТЕ

вообичаено ѝ се соопштуваат на банката. Овие комуникации може да им бидат корисни на ревизорите доколку обезбедуваат независна проценка во важни подрачја како што е адекватноста на надоместоците за загубите по заеми и го насочуваат вниманието на конкретни подрачја од супервизорски интерес. Исто така, супервизорските тела може да развијат извесни неформални коефициенти или упатства за претпазливост коишто им се стават на располагање на банките и коишто може да им помогнат на ревизорите при извршувањето на аналитичките проверки.

50. Кога комуницираат со менаџментот, како банкарските супервизори, така и екстерните ревизори се свесни за придобивките коишто може да циркулираат од едни кон други од познавањето на прашањата содржани во ваквите комуникации. Затоа, поволно е комуникациите од ваква природа да се прават во пишана форма, така што ќе формираат дел од евиденцијата на банката до којашто другата странка треба да има пристап.

51. За да се заштитат интересите и на двете страни во врска со доверливоста на информациите кои се стекнати при спроведувањето на нивните соодветни функции, нормално е, кога контактите помеѓу банкарскиот супервизор и екстерниот ревизор ќе станат неопходни, менаџментот на банката да е исто така присутен или барем информиран. Се препорачува да се преземат навремени и соодветни мерки за да екстерните ревизори не може да се сметаат за одговорни за информациите кои со добра намера им се обелоденети на супервизорските власти во согласност со применливите закони и прописи. Овие мерки може да заземат форма на законски иницијативи или може да бидат договор помеѓу банката, нејзиниот менаџмент, екстерниот ревизор и супервизорското тело. Ова е особено точно кога присуството на менаџментот би ја компромитирало дискусијата, на пример, кога ревизорот верува дека менаџментот е вклучен во измамничко однесување.

52. МСР 260, *Комуницирање за ревизорски прашања со оние кои се задолжени за управувањето,* ги идентификува прашањата од интерес за управувањето и бара ревизорите да комуницираат за тие прашања на навремена основа со оние кои се одговорни за управувањето.[6] Ревизорските прашања од интерес за управувањето ги вклучуваат само оние прашања коишто ги забележал ревизорот како резултат на извршувањето на ревизијата. Од ревизорот не се бара, во ревизијата во согласност со МСР, да обликува постапки за конкретната цел на идентификување на прашања од интерес за управувањето. Извесни ревизорски прашања од интерес за управувањето веројатно ќе бидат од интерес за банкарските супервизори, особено кога овие прашања може да бараат итно дејствие од страна на супервизорот. Кога така бара супервизорската, правната или

[6] Вообичаено ваквите прашања го вклучуваат следното:

- Општиот пристап и сеопштиот делокруг на ревизијата, вклучувајќи ги и сите очекувани ограничувања на истите, или сите дополнителни барања;
- Изборот на и промените во значајните сметководствени политики и практики коишто имаат, или може да имаат, материјален ефект врз финансиските извештаи на ентитетот;
- Потенцијалниот ефект на сите значајни ризици и изложености, како што се претстојните судски спорови, врз финансиските извештаи коишто треба да бидат обелоденети во финансиските извештаи;
- Ревизорските корекции, без разлика дали се евидентирани од страна на ентитетот, коишто имаат или може да имаат, значаен ефект врз финансиските извештаи на ентитетот;
- Материјалните неизвесности поврзани со настани и услови коишто може да фрлат значајно сомневање на способноста на ентитетот да продолжи како континуитет;
- Несогласувањата со менаџментот за прашања коишто, поединечно или збирно, може да бидат значајни за финансиските извештаи на ентитетот или ревизорскиот извештај. Овие комуницирања вклучуваат разгледувања за тоа дали прашањето било, или не било, разрешено и значајноста на прашањето;
- Очекуваните модифицирања на ревизорскиот извештај;
- Други прашања коишто налагаат внимание од страна на оние кои се одговорни за управувањето, како што се материјални слабости на интерната контрола, прашања кои се однесуваат на интегритетот на менаџментот и измама во којашто е инволвиран менаџментот; и
- Сите други прашања договорени во условите на ангажманот.

БАНКИТЕ

регулативната рамка или со формален договор или протокол, ревизорот треба да му ги соопшти ваквите прашања на банкарскиот супервизор на навремена основа. Во ситуации каде што нема вакви барања, договори или протоколи, ревизорот треба да го поттикнува менаџментот на банката или оние кои се одговорни за управувањето да му ги соопштуваат на супервизорот на банката на навремена основа прашањата коишто, според расудувањето на ревизорот, може да му бидат од итен интерес.[7] Понатаму, дури и кога нема барање да направи така, ревизорот треба да размисли да му ги соопшти ваквите прашања на банкарскиот супервизор кога менаџментот или оние кои се одговорни за управувањето нема да го сторат тоа. Во вакви околности, ревизорот треба да разгледа дали законот го штити ревизорот кога прави вакви комуницирања.

53. Следните се примери за видови на други прашања коишто може да ги забележи ревизорот и коишто може да бараат итно дејствие од страна на банкарскиот супервизор:

- Информации коишто укажуваат на неисполнување на едно од барањата за банкарска дозвола.
- Сериозен конфликт во рамките на телата за донесување на одлуки или неочекувано заминување на менаџер со клучна позиција.
- Информации коишто може да укажат на материјално кршење на законите и прописите или основачките акти, статутот или правилниците на банката.
- Намерата на ревизорот да се повлече или заминувањето на ревизорот од канцеларијата.
- Материјални неповолни промени на ризиците на деловното работење на банката и можно зголемување на ризиците.

Исто така, во многу случаи екстерниот ревизор им ги соопштува овие прашања и на оние кои се одговорни за управувањето.

54. Во извесен број на земји, екстерниот ревизор спроведува одредени задачи или издава специјални извештаи во согласност со законите или по барање на банкарскиот супервизор за да му помогне на супервизорот во извршувањето на неговите супервизорски функции. Овие должности може да вклучат известување за тоа дали:

- Се почитуваат условите од дозволата;
- Се адекватни системите за одржување на сметководствената и другите евиденции и системите на интерна контрола;
- Е адекватна методата којашто ја користи банката за подготвување на извештаите за банкарскиот супервизор и дали се точни информациите вклучени во овие извештаи, а коишто може да вклучуваат одредени коефициенти на соодносот на средствата спрема обврските и другите барања за претпазливост;
- Е адекватна организацијата врз основа на критериуми дадени од страна на супервизорското тело;
- Се усогласении со законите и прописите; и
- Се следат соодветни сметководствени политики.

55. Банкарските супервизори и интерните и екстерните ревизори соработуваат помеѓу себе за да ги направат нивните придонеси кон процесот на супервизија поефикасни и поефективни. Соработката ја оптимизира супервизијата при што ѝ овозможува на секоја странка да се концентрира на своите сопствени одговорности. Во некои земји соработката може да биде заснована на периодични состаноци на супервизорот и екстерните и интерните ревизори.

---

[7] Јасните барања во врска со комуницирањето на ревизорите со банкарските супервизори се веќе воспоставени во многу земји, било со закон, со супервизорско барање или со формален договор или протокол. Ова е од взаемен интерес и за ревизорите и за банкарските супервизори. Во земјите без вакви барања, банкарските супервизори и сметководствените тела се охрабруваат да разгледуваат иницијативи или поддршка за соодветни мерки во овој поглед.

ОДНОСОТ ПОМЕЃУ БАНКАРСКИТЕ СУПЕРВИЗОРИ И ЕКСТЕРНИТЕ РЕВИЗОРИ НА БАНКИТЕ

**Дополнителни барања за екстерниот ревизор да придонесува за процесот на супервизија**

56. Барањето на супервизорот од екстерниот ревизор да му помага во одредени супервизорски задачи треба да биде направено во контекст на добро дефинирана рамка којашто е изложена во применлив закон или договорна согласност помеѓу банката и супервизорот. Овие барања може во некои случаи да бидат предмет на одделен ангажман. Во оваа ситуација, треба да бидат воспоставени следните критериуми.

57. Прво, основната одговорност за обезбедување на комплетни и точни информации на банкарскиот супервизор мора да остане кај менаџментот на банката. Улогата на екстерниот ревизор е да известува за тие информации или за примената на определени постапки. Како таков, ревизорот не презема никакви супервизорски одговорности, но, обезбедувајќи го овој извештај, му овозможува на супервизорот да прави расудувања за банката на поефективен начин.

58. Второ, нормалниот однос помеѓу екстерниот ревизор и ревидираната банка треба да биде заштитен. Ако нема други законски барања или договорни согласности кои управуваат со работата на екстерниот ревизор, сите текови на информации помеѓу банкарскиот супервизор и ревизорот типично се канализираат преку банката, освен во исклучителни околности. Оттука, банкарскиот супервизор ќе бара банката да го уреди добивањето на информациите коишто ги бара од ревизорот и ваквите информации ќе му бидат доставени на супервизорот преку банката. Сите состаноци помеѓу екстерниот ревизор и банкарскиот супервизор, освен како што е укажано во точките 51 и 52 погоре, ќе бидат посетени од страна на претставници на банката, а ќе биде потребно одобрение од банката пред ревизорот да му пренесе копии од комуникациите на менаџментот и други извештаи на супервизорот.[8]

59. Трето, пред да склучи какви било аранжмани со банкарскиот супервизор, екстерниот ревизор треба да разгледа дали може да се јават какви било конфликти на интереси. Доколку е така, тие треба да бидат задоволително разрешени пред почетокот на работата, нормално со добивање на претходно одобрение од менаџментот на банката за преземање на задачата.

60. Четврто, супервизорските барања мора да бидат конкрентни и јасно дефинирани во врска со информациите коишто се бараат. Ова значи дека супервизорот треба, колку што е можно, да ги опише стандардите наспроти кои може да се мери успешноста на банката, така што ревизорот ќе може да извести за тоа дали истите се или не се постигнати. Ако, на пример, се бараат информации за квалитетот на средствата на заемите, супервизорот мора да определи кои критериуми треба да се користат за класифицирање на заемите во согласност со категоријата на ризикот. На сличен начин, секогаш кога е можно, мора да се постигне одредено разбирање помеѓу банкарските супервизори и екстерните ревизори во врска со концептот на материјалноста.

61. Петто, задачите коишто банкарскиот супервизор бара да ги изврши екстерниот ревизор треба да бидат во рамките на компетентноста на ревизорот, како техничка, така и практична. Од ревизорот може, на пример, да се бара да го процени степенот на изложеноста на банката на одреден заемопримател или земја. Меѓутоа, без јасно и конкретно упатство, ревизорот нема да биде во состојба да процени дали кои било конкретни изложености се прекумерни. Покрај тоа, ревизиите се спроведуваат во интервали, а не континуирано, така што, на пример, не е разумно да се очекува екстерниот ревизор, покрај работата неопходна за спроведувањето на ревизијата, да спроведе и целосна оценка на интерната контрола или да ја набљудува усогласеноста на банката со сите супервизорски правила освен преку континуирана програма за работа во текот на определен временски период.

62. Шесто, задачата на екстерниот ревизор за банкарскиот супервизор мора да има рационална основа. Ова значи дека, освен во специјални околности, задачата мора да

[8] Многу банки му ги доставуваат копиите од комуникациите на екстерниот ревизор со менаџментот и другите специјални извештаи директно на банкарскиот супервизор.

биде комплементарна на редовната ревизорска работа и може да биде извршена поекономично или поекспедитивно отколку од страна на супервизорот, било поради специјализираните вештини на ревизорот или поради тоа што на тој начин се одбегнува дуплирањето.

63. Конечно, треба да бидат заштитени извесни аспекти на доверливоста, особено доверливоста на информациите коишто екстерниот ревизор ги добива преку професионалните односи со другите ревизорски клиенти, а коишто не ѝ се достапни на банката или јавноста.

64. Начинот на којшто улогата на екстерниот ревизор може да биде проширена зависи од природата на националното супервизорско опкружување. На пример, ако банкарскиот супервизор следи активен пристап, со зачестени и ригорозни инспекции, помошта која може да биде побарана од екстерниот ревизор нормално ќе биде минимална. Ако, од друга страна, постои историја на помалку директна супервизија, примарно заснована на анализа на информациите кои се известуваат обезбедени од страна на менаџментот на банката, за разлика од инспекцијата, или ако супервизорските ресурси се ограничени, супервизорот може да оствари корист од помошта којашто може да ја понуди екстерниот ревизор во обезбедувањето на уверување за добиените информации.

65. Меѓутоа, во моментов, многу земји практикуваат супервизорски пристап којшто содржи елементи и на инспекција и на анализа на информациите кои се известуваат. Како што банкарството се развива во својата комплексност, така инспекцијата се покажува како се поизискувачка во смисла на супервизорските ресурси. Оттука, многу супервизорски тела коишто практикуваат теренска инспекција се мотивирани повеќе да се потпираат на информациите кои се известуваат, како и да бараат помош од екстерниот ревизор во оние подрачја за коишто вештините на ревизорот се особено соодветни.

66. Кога банкарските супервизори претходно се потпираа единствено на нивната анализа на извештаите за претпазливост, тие утврдија дека извесен степен на испитување на лице место претставува пожелна заштита. Затоа, во тие земји, супервизорите се потпираат повеќе отколку порано на екстерните ревизори за да им помогнат по пат на извршување на конкретни задачи (види точка 54).

67. Во оние земји каде што контактите помеѓу екстерните ревизори и банкарските супервизори се блиски веќе долг период, изградена е врска на взаемна доверба, а продолженото искуство на соработка му има овозможено на секој од нив да остварува корист од работата на другиот. Искуството во тие земји укажува дека конфликтите на интереси коишто ревизорите може во принцип да ги согледаат како такви коишто ја спречуваат блиската соработка со супервизорите попримаат помало значење во практиката и не претставуваат пречка за плоден дијалог.

**Потребата за континуиран дијалог помеѓу банкарските супервизори и сметководствената професија**

68. Доколку банкарските супервизори треба да извлекуваат корист од работата на екстерните ревизори на континуирана основа, супервизорите треба да дискутираат за тековните подрачја на супервизорска грижа со сметководствената професија како целина. Ова може да се постигне преку периодични дикусии на национално ниво помеѓу супервизорските тела и професионалните сметководствени тела. Ваквите дискусии треба да ги покријат подрачјата од взаемен интерес. При правењето на информирани расудувања, од значајна помош за ревизорите е тие да имаат колку што е можно појасно разбирање на познавањето и ставот на супервизорските тела за ваквите прашања. Во текот на ваквите дискусии, супервизорите исто така треба да имаат и можност да ги изразат своите гледишта за сметководствените политики и ревизорските стандарди воопшто, како и за конкретните ревизорски постапки поединечно. Ова помага во подобрувањето на општиот стандард на ревизијата на финансиските извештаи на банките. Се препорачува сопствените асоцијации на дејноста на банките да бидат инволвирани во дискусиите за овие теми, на пример, преку раководителот на функцијата на интерната ревизија, за да осигура дека гледиштата на сите странки ќе бидат земени предвид.

ОДНОСОТ ПОМЕЃУ БАНКАРСКИТЕ СУПЕРВИЗОРИ И ЕКСТЕРНИТЕ РЕВИЗОРИ НА БАНКИТЕ

69. Дискусиите помеѓу банкарските супервизори и професионалните сметководствени тела можат исто така корисно да ги вклучуваат и главните ревизорски прашања и тематските сметководствени проблеми, како што се соодветните сметководствени техники за новоразвиените инструменти, како и другите аспекти на финансиската иновација и секуратизација. Овие дискусии може да помогнат во усвојувањето на најсоодветните сметководствени политики од страна на банките.

70. Како банкарските супервизори, така и сметководствената професија имаат интерес во постигнувањето на еднообразност помеѓу банките во нивната примена на соодветни сметководствени политики. Банкарските супервизори се често во состојба да имаат убедително влијание врз банките во постигнување на еднообразни политики поради нивната регулативна моќ, додека екстерните ревизори се често во подобра позиција да ја набљудуваат или проверуваат фактичката примена на ваквите политики. Затоа, континуираниот дијалог помеѓу супервизорските агенции и професијата може значајно да придонесе во насока на хармонизирање на сметководствените стандарди за банките на национално ниво.

# СООПШТЕНИЕ ЗА МЕЃУНАРОДНА РЕВИЗОРСКА ПРАКТИКА 1006

# РЕВИЗИИ НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ НА БАНКИ

(Овој Стандард е во сила)

## СОДРЖИНА


| | Точки |
|---|---|
| Вовед | 1-8 |
| Ревизорски цели | 9-11 |
| Договарање на условите на ангажманот | 12-14 |
| Планирање на ревизијата | 15-55 |
| Интерна контрола | 56-70 |
| Извршување на суштински постапки | 71-100 |
| Известување за финансиските извештаи | 101-103 |
| Додаток 1: Ризици и прашања во врска со измамата и незаконските дејствија | |
| Додаток 2: Примери на разгледувања на интерната контрола и суштински постапки за две подрачја од работењето на банката | |
| Додаток 3: Примери на финансиски информации, коефициенти и показатели кои вообичаено се користат во анализата на финансиската состојба и успешност на банката | |
| Додаток 4: Ризици и прашања кај гаранциите за емисии на хартии од вредност и брокерството со хартии од вредност | |
| Додаток 5:Ризици и прашања во приватното банкарство и управувањето со средствата | |
| Речник и литература | |

# РЕВИЗИИ НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ НА БАНКИ

Соопштението за меѓународна ревизорска практика (СМРП) 1006, "Ревизии на финансиските извештаи на банки", треба да се чита во контекст на "Предговорот на Меѓународните стандарди за контрола на квалитетот, ревизија, проверка, други уверување и поврзани услуги", којшто ја определува примената и важењето на СМРП.

Ова соопштение беше подготвено од страна на Комитетот за меѓународна ревизорска практика (КМРП) на Меѓународната федерација на сметководители. Под-комитетот на КМРП за ревизија на банките вклучуваше набљудувачи од Базелскиот комитет за банкарска супервизија (во понатамошниот текст Базелскиот комитет)*. Документот беше одобрен за објавување од страна на КМРП на неговиот состанок во октомври 2001 година. Тој е заснован на постојните МСР на 1 октомври 2001 година.

* Базелскиот комитет за банкарска супервизија е комитет на банкарските и супервизорските тела којшто е формиран од страна на гувернерите на централните банки на десет земји во 1975 година. Составен е од виши претставници на банкарските супервизорски тела и централните банки од Белгија, Канада, Франција, Германија, Италија, Јапонија, Луксембург, Холандија, Шпанија, Шведска, Швајцарија, Велика Британија и Соединетите Американски Држави. Вообичаено се состанува во Банката за меѓународни поранмнувања во Базел, кадешто е лоциран неговиот постојан секретаријат.

РЕВИЗИИ НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ НА БАНКИ

## Вовед

1. Целта на ова соопштение е да им обезбеди практична помош на ревизорите и да промовира добра практика во примената на Меѓународните стандарди за ревизија (МСР) во ревизијата на финансиските извештаи на банките. Сепак, не постои намера тоа да преставува исцрпно набројување на постапките и практиките кои треба да се користат во таква ревизија. При спроведување на ревизијата во согласност со МСР, ревизорот ги почитува сите барања на сите МСР.

2. Во многу земји, банкарските супервизори бараат ревизорот да ги извести регулаторите за извесни настани или да им доставува редовни извештаи покрај ревизорскиот извештај за финансиските извештаи на банките. Ова соопштение не се однесува на ваквите извештаи, за коишто барањата често значајно се разликуваат од земја до земја. СМРП 1004, "Односот помеѓу банкарските супервизори и екстерните ревизори на банките", подетално ја дискутира оваа тема.

3. За целите на ова соопштение, банка е вид на финансиска институција чијашто главна активност е земањето на депозити и позајмици со цел кредитирање и вложување и која се признава како банка од страна на регулативните тела во која било земја во која што работи. Постојат повеќе други видови на ентитети кои спроведуваат слични функции, како на пример, кредитни здруженија за градежни заеми, кредитни унии, друштва за взаемна помош, здруженија за заеми и штедење и штедилници. Упатството во ова соопштение е применливо во ревизиите на финансиските извештаи кои ги покриваат банкарските активности кои ги спроведуваат и во тие ентитети. Тој исто така се применува и во ревизиите на консолидираните финансиски извештаи кои ги вклучуваат резултатите од банкарските активности спроведени од страна на кој било член на групата. Ова соопштение ги покрива тврдењата направени во однос на банкарските активности во финансиските извештаи на ентитетот и на тој начин укажува кои тврдења во финансиските извештаи на банката предизвикуваат одредени потешкотии и зошто го прават тоа. Ова бара пристап кој е заснован на елементите на финансиските извештаи. Сепак, кога се прибавуваат ревизорски докази за поткрепување на тврдењата во финансиските извештаи, ревизорот често спроведува постапки засновани на видовите на активности кои ги спроведува ентитетот и начинот на кој тие активности влијаат врз тврдењата во финансиските извештаи.

4. Банките вообичаено опфаќаат широк обем на активности. Сепак, повеќе банки и понатаму ги задржуваат основните активности на прибирање депозити, земање позајмици, давање на заеми, порамнување, тргување и трезорски работи. Примарната цел на ова соопштение е обезбедувањето на упатство за ревизорските импликации на таквите активности. Дополнително, ова соопштение обезбедува ограничено упатство во врска со гаранциите за емисиите на хартии од вредност и брокерството, и управувањето со средствата, што се активности со кои често се соочуваат ревизорите на финансиските извештаи на банките. Банките вообичаено преземаат активности кои вклучуваат деривативни финансиски инструменти. Ова соопштение дава упатство за ревизорските импликации на таквите активности кога тие се дел од тргувањето и трезорското работење на банката. СМРП 1012, "Ревизија на деривативни фианансиски инструменти", дава упатство за таквите активности кога банката чува деривативи како краен корисник.

5. Ова соопштение настојува да ги истакне оние ризици кои се единствени за банкарските активности. Постојат многу ревизорски прашања кои се заеднички за банките и за другите комерцијални ентитети. Од ревизорот се очекува да има достатно разбирање за таквите прашања и затоа, иако тие прашања може да влијаат врз ревизорскиот пристап или може да имаат материјално влијание врз финансиските извештаи на банката, ова соопштение не дискутира за нив. Ова соопштение генерално ги опишува аспектите на банкарското работење со кои ревизорот се запознава пред да ја преземе ревизијата на финансиските извештаи на банката: тоа нема намера да го опишува банкарското работење. Според тоа, ова соопштение само по себе не му обезбедува на ревизорот достатно претходно познавање за преземање на ревизија на финансиски извештаи на банка. Сепак, тоа ги посочува подрачјата каде што е потребно такво претходно познавање. Ревизорите ќе го

надополнат упатството во ова соопштение со соодветен референтен материјал и со повикување на работата на експерти доколку е потребно.

6. Банките ги имаат следните карактеристики кои обично ги издвојуваат од повеќето други комерцијални претпријатија:

- Тие имаат старателство над големи износи на монетарни ставки, вклучувајќи пари и преносливи инструменти, чијашто физичка безбедност треба да биде заштитена во текот на преносот и додека се чуваат. Исто така, тие имаат старателство и контрола над преносливи инструменти и други средства кои се лесно преносливи во електронска форма. Карактеристиките на ликвидноста на овие ставки ги прават банките подложни на неовластено присвојување и измама. Банките поради тоа треба да воспостават формални оперативни постапки, добро дефинирани ограничувања во однос на слободата на одлучување на поединците и ригорозни системи на интерна контрола.

- Тие често се инволвирани во трансакции кои се отпочнати во едно законодавство, евидентирани во друго законодавство и управувани во трето законодавство.

- Тие работат со многу висок левериџ (односно, коефициент на соодносот на капиталот спрема вкупните средства е низок), што ја зголемува ранливоста на банките на неповолни економски настани и го зголемува ризикот од неуспех.

- Тие имаат средства кои може рапидно да се менуваат по вредност и чија вредност често е тешко да се определи. Како последица, релативно мало намалување на вредноста на средствата може да има значаен ефект врз нивниот капитал и потенцијално на нивната регулативна солвентност.

- Значаен износ од нивните финансиски средства вообичаено потекнува од краткорочни депозити (било осигурани, било неосигурани). Губењето на довербата од депонентите во солвентноста на банката може брзо да резултира во криза со ликвидноста.

- Тие имаат доверителски должности во однос на средствата кои ги чуваат, а кои им припаѓаат на други лица. Ова може да предизвика обврски поради злоупотреба на довербата. Затоа, тие треба да воспостават оперативни постапки и интерни контроли обликувани за да обезбедат дека тие работат со ваквите средства само во согласност со условите според коишто средствата ѝ биле пренесени на банката.

- Тие се инволвирани во трансакции со голем обем и разновидност чијашто вредност може да биде значајна. Ова вообичаено бара сложен сметководствен систем и систем на интерна контрола и распространето користење на информационата технологија (ИТ).

- Тие вообичаено работат преку мрежа од филијали и оддели кои се географски дисперзирани. Ова неопходно вклучува поголема децентрализација на овластувањата и дисперзираност на сметководствените и контролните функции, со консеквентни тешкотии во одржувањето на еднообразни оперативни практики и сметководствени системи, особено кога мрежата на филијали ги надминува националните граници.

- Трансакциите често може да бидат директно иницирани и комплетирани од страна на клиентот без каква било интервенција од страна на вработените во банката, на пример преку Интернет или преку автоматизирани банкомати (АТМ)*.

- Тие често преземаат значајни обврзувања без каков било иницијален трансфер на финансиски средства освен, во некои случаи, плаќање на провизии. Овие обврзувања може да вклучат сметководствени книжења само во вид на белешки. Според тоа, може да биде тешко да се открие нивното постоење.

- Тие се регулирани од страна на државни тела чиишто регулативни барања често влијаат врз сметководствените принципи коишто ги следат банките. Неусогласеноста со регулативните барања, на пример, барањата за адекватност на капиталот, може да има импликации за финансиските извештаи на банката или обелоденувањата во истите.

* Automatic teller machines (ATMs) – *Забелешка на преведувачот.*

- Односите што може да ги има ревизорот, помошниците или ревизорската фирма како клиенти на банката може да влијаат врз независноста на ревизорот на начин на кој таквите односи со другите организации не би влијаеле.

- Тие вообичаено имаат ексклузивен пристап до системите за клиринг и порамнување за проверки и пренесувања на финансиски средства, девизни трансакции итн.

- Тие се составен дел од, или се поврзани со, националните и меѓународните системи за порамнување и, според тоа, може да им наметнат системски ризик на земјите во коишто работат.

- Тие може да издаваат и тргуваат со сложени финансиски инструменти, од коишто некои може да треба да бидат евидентирани според објективната вредност во финансиските извештаи. Поради тоа, тие треба да воспостават соодветни постапки за вреднување и управување со ризикот. Ефективноста на овие постапки зависи од соодветноста на избраните методологии и математички модели, пристапот до веродостојни тековни и историски пазарни информации и одржувањето на интегритетот на податоците.

7. Во ревизијата на банките се јавуваат посебни ревизорски разгледувања поради прашања, како што се следните:

   - Особената природа на ризиците кои се поврзани со трансакциите кои ги преземаат банките.

   - Опсегот на банкарското работење и значајните изложености кои произлегуваат од истиот, а кои може да се јават во краток период.

   - Обемната зависност од ИТ за обработка на трансакциите.

   - Ефектот на прописите во различните законодавства во коишто работат.

   - Континуираниот развој на нови производи и банкарски практики кои може да не се придружени со паралелен развој на сметководствени принципи или интерни контроли.

8. Ова соопштение е организирано во дискусија за различните аспекти на ревизијата на банката со нагласување на оние прашања кои се или карактеристични, или се од особена важност, за таквата ревизија. За илустративни цели се вклучени додатоци кои содржат примери за:

   (а) Типични знаци за предупредување за измама во банкарското работење;

   (б) Типични интерни контроли, тестови на контрола и суштински ревизорски постапки за две од главните оперативни подрачја на банката: трезорското и трговското работење и активностите на давање на заеми;

   (ц) Финансиски коефициенти кои вообичаено се користат во анализата на финансиската состојба и успешноста на банката; и

   (д) Ризици и прашања во работењето со хартии од вредност, приватното банкарство и управувањето со средствата.

## Ревизорски цели

9. МСР 200, "Цели и општи принципи кои управуваат со ревизијата на финансиските извештаи", наведува дека:

   *Целта на ревизијата на финансиските извештаи е да му овозможи на ревизорот да изрази мислење за тоа дали финансиските извештаи се подготвени, од сите материјални аспекти, во согласност со идентификуваната рамка за финансиско известување.*

10. Според тоа, целта на ревизијата на финансиските извештаи на банката спроведена во согласност со МСР е да му овозможи на ревизорот да изрази мислење за финансиските

извештаи на банката, кои се подготвени во согласност со идентификуваната рамка за финансиско известување.

11. Ревизорскиот извештај укажува на рамката за финансиско известување која била користена за подготвување на финансиските извештаи на банката (вклучувајќи и идентификување на земјата од каде потекнува рамката за финансиско известување кога користената рамка не се Меѓународните сметководствени стандарди). Кога известувањето за финансиските извештаи на дадена банка подготвени конкретно за користење во земја која не е онаа во рамките на чии правила била основана банката, ревизорот разгледува дали финансиските извештаи содржат соодветни обелоденувања за користената рамка за финансиско известување. Точките од 101 до 103 на ова соопштение подетално дискутираат за ревизорскиот извештај.

## Договарање на условите на ангажманот

12. Како што е наведено во МСР 210, "Услови на ревизорски ангажмани":

*Писмото за ангажманот го документира и потврдува прифаќањето на назначувањето од страна на ревизорот, целта и делокругот на ревизијата, степенот на одговорностите на ревизорот спрема клиентот и формата на сите извештаи.*

13. Точката 6 набројува некои од карактеристиките кои се единстени за банките и укажува на подрачјата каде што на ревизорот и помошниците може да им се потребни специјалистички вештини. Кога ја разгледува целта и делокругот на ревизијата и степенот на одговорностите, ревизорот ги разгледува своите сопствени вештини и компетентност и оние на неговите помошници за спроведување на ангажманот. Кога го прави тоа, ревизорот ги разгледува следниве фактори:

- Потребата за достатна експертиза за аспектите на банкарството кои се релевантни за ревизијата на деловните активности на банката.
- Потребата за експертиза во контекст на ИТ системите и комуникациските мрежи кои ги користи банката.
- Адекватноста на ресурсите или аранжманите помеѓу фирмите за спроведување на потребната работа на дадениот број на домашни и меѓународни локации на банката на коишто може да се потребни ревизорски постапки.

14. Во дополнение на општите фактори истакнати во МСР 210, кога издава писмо за ангажман, ревизорот го разгледува вклучувањето на коментари за следното:

- Користењето и изворот на специјализирани сметководствени принципи, со особено посочување на:
  - Кои било барања содржани во законот или прописите применливи на банките;
  - Изјави на банкарските супервизорски и други регулативни тела;
  - Изјави на релевантните професионални сметководствени тела, на пример, Одборот за меѓународни сметководствени стандарди;
  - Изјави на Базелскиот комитет за банкарската супервизија; и
  - Практика во дејноста.
- Содржината и формата на ревизорскиот извештај за финансиските извештаи и кои било извештаи со посебна намена кои се бараат од ревизорот покрај ревизорскиот извештај за финансиските извештаи. Ова вклучува дали таквите извештаи се однесуваат на примената на регулативни или други сметководствени принципи со посебна намена или ги опишуваат постапките кои се посебно преземени за да се исполнат регулативните барања.

- Природата на кои било посебни барања за комуницирање или протоколи кои може да постојат помеѓу ревизорот и банкарските супервизорски и други регулативни тела.

- Пристапот до работните документи на ревизорот кој ќе им биде доделен на банкарските супервизори кога таквиот пристап се бара со закон, како и претходната согласност на банката за овој пристап.

## Планирање на ревизијата

***Вовед***

15. Ревизорскиот план, помеѓу другото, вклучува и:

    - Стекнување на достатно познавање на деловното работење и управувачката структура на ентитетот, како и достатно разбирање за сметководствениот систем и системот на интерна контрола, вклучувајќи ги и функциите на управувањето со ризиците и интерната ревизија;

    - Разгледување на очекуваните проценки на инхерентниот и контролниот ризик, што е ризикот дека ќе се случат материјални погрешни прикажувања (инхерентен ризик) и ризикот дека системот на интерна контрола на банката нема да ги спречи или открие и корегира таквите погрешни прикажувања на навремена основа (контролен ризик);

    - Определување на природата, временскиот распоред и обемот на ревизорските постапки кои треба да бидат извршени; и

    - Разгледување на претпоставката за континуитет во однос на способноста на ентитетот да продолжи да работи во догледна иднина, што ќе биде периодот кој го користело раководството при правењето на неговата проценка според рамката за финансиско известување. Овој период вообичаено ќе биде период од најмалку една година по датумот на билансот на состојба.

***Стекнување на познавање на деловното работење***

16. Стекнувањето на познавање на деловното работење на банката бара ревизорот да ги разбере:

    - Структурата на корпоративното управување на банката;

    - Економското и регулативното опкружување кое преовладува во главните земји во коишто работи банката; и

    - Пазарните услови кои постојат во секој значаен сектор во кој работи банката.

17. Корпоративното управување игра особено важна улога во банките; многу регулатори бараат од банките да имаат ефективна структура на корпоративно управување. Според тоа, ревизорот стекнува разбирање за структурата на корпоративното управување на банката и како оние кои се одговорни за управување ги исполнуваат своите одговорности за надзор, контрола и насочување на банката.

18. На сличен начин ревизорот стекнува и одржува солидно работно познавање на производите и услугите кои ги нуди банката. Кога го стекнува и одржува тоа знаење, ревизорот е свесен за бројните варијанти на основните депозитни, кредитни и трезорски услуги кои се нудат и продолжуваат да се развиваат од страна на банките како одговор на пазарните услови. Ревизорот стекнува разбирање за природата на услугите кои се пружаат преку инструменти како што се акредитивите, акцептите, фјучерсите на каматните стапки, терминските договори и своп договорите, опциите и другите слични инструменти за да ги разбере инхерентните ризици и импликациите на истите врз ревизијата, сметководството и обелоденувањата.

19. Доколку банката користи услужни организации за обезбедување на основни услуги или активности, како што се парични порамнувања или порамнувања со хартии од вредност,

интерни активности или услуги на интерна ревизија, одговорноста за почитувањето на правилата и прописите и цврсти интерни контроли останува кај оние кои се одговорни за управувањето и раководењето на банката којашто го склучила договорот со услужната организација. Ревизорот ги разгледува законските и регулативните ограничувања и стекнува разбирање за тоа како раководството и оние кои се одговорни за управувањето следат дали системот на интерна контрола (вклучувајќи ја и интерната ревизија) работи ефективно. МСР 402, "Ревизорски разгледувања во врска со ентитети кои користат услужни организации", дава понатамошно упатство за ова прашање.

20. Постои извесен број на ризици поврзани со банкарските активности кои, иако не се единствени за банкарството, сепак се важни по тоа што служат за обликување на банкарското работење. Ревизорот стекнува разбирање за природата на тие ризици и како банката управува со истите. Ова разбирање му дозволува на ревизорот да ги процени нивоата на инхерентниот и контролниот ризик поврзани со различните аспекти на банкарското работење и да ја определи природата, временскиот распоред и обемот на ревизорските постапки.

*Разбирање на природата на банкарските ризици*

21. Ризиците поврзани со банкарските активности можат пошироко да бидат категоризирани како:

| | |
|---|---|
| Ризик на земјата: | Ризикот странските клиенти и договорните странки да не ги подмират нивните обврски поради економски, политички и општествени фактори во земјата на договорната странка и надворешни за клиентот или договорната странка. |
| Кредитен ризик: | Ризикот дека клиентот или договорната странка нема да ја подмират обврската за полната вредност, било кога ќе доспее или во кое било време потоа. Кредитниот ризик, особено од комерцијалните заеми, може да се смета за најважен ризик во банкарското работење. Кредитниот ризик произлегува од давањето на заеми на поединци, претпријатија, банки и влади. Тој исто така постои и кај други средства покрај заемите, како на пример кај вложувањата, салдата кои се побаруваат од други банки и вонбилансните обврзувања. Кредитниот ризик исто така го вклучува и ризикот на земјата, ризикот на преносот, ризикот на замена и ризик на порамнување. |
| Валутен ризик: | Ризикот од загуба која произлегува од идни промени на девизните курсеви применливи на средствата, обврските и правата и облигациите во странска валута. |
| Ризик на доверител: | Ризикот од загуба која произлегува од фактори како што се неуспехот да се одржува безбедно старателство или небрежност во управувањето со средствата во име на други странки. |
| Ризик на каматна стапка: | Ризикот дека дадена промена на каматните стапки ќе има неповолен ефект врз вредноста на средствата и обврските или ќе влијае врз паричните текови од камата. |
| Правен и документарен ризик: | Ризикот дека договорите се документирани неточно или не се полноважни во релевантното законодавство во којашто договорите треба да се спроведат или каде што работат договорните странки. Ова може да го вклучи ризикот дека средствата ќе се покажат како помалку вредни или дека обврските ќе се покажат како поголеми од очекуваните поради неадекватен или неточен правен совет или документација. Покрај тоа, постоечките закони може да не успеат да разрешат правни прашања коишто ја вклучуваат банката; даден судски случај кој вклучува одредена банка може да има пошироки импликации врз банкарското деловно работење и да вклучува трошоци за истата и за многу или за сите други банки; и законите кои влијаат врз банките или другите комерцијални претпријатија |

| | |
|---|---|
| | може да се изменат. Банките се особено чувствителни на правните ризици кога склучуваат нови видови на трансакции и кога законското право на договорната странка да ја склучи трансакцијата не е воспоставено. |
| Ризик на ликвидноста: | Ризикот од загуба која произлегува од промените на способноста на банката да продаде или отуѓи дадено средство. |
| Ризик на моделирање: | Ризикот поврзан со несовршеностите и субјективноста на моделите за вреднување коишто се користат за определување на вредноста на средствата или обврските. |
| Оперативен ризик: | Ризикот од директна или индиректна загуба која произлегува од неадекватни или неуспешни внатрешни процеси, луѓе и системи или од надворешни настани. |
| Ценовен ризик: | Ризикот од загуба која произлегува од неповолни промени на пазарните цени, вклучувајќи ги и каматните стапки, девизните курсеви, цените на главнината и производите и од промени на пазарните цени на вложувањата. |
| Регулативен ризик: | Ризикот од загуба која произлегува од неуспех да се почитуваат регулативните или законските барања во релевантното законодавство во којашто работи банката. Тој исто така вклучува и каква било загуба која може да произлезе од промени на регулативните барања. |
| Ризик на замена: | (Понекогаш наречен и ризик на успешноста) Ризикот клиентот или договорната странка да не ги извршат условите од договорот. Ова неизвршување создава потреба да се замени неуспешната трансакција со друга по тековна пазарна цена. Ова може да резултира во загуба за банката еднаква на разликата помеѓу договорната цена и тековната пазарна цена. |
| Ризик на угледот: | Ризикот од губење на деловното работење поради неповолно јавно мислење и последователна штета по угледот на банката која произлегува од неуспехот правилно да се управува со некои од горенаведените ризици, или пак од инволвираност на банката или на нејзиното највисоко раководство во неправилни или незаконски активности, како што е перењето пари или обиди да се прикријат загубите. |
| Ризик на порамнување: | Ризикот дека една странка во трансакцијата ќе биде подмирена без да прими вредност од клиентот или другата договорна странка. Ова вообичаено ќе резултира во загуба на полниот износ на главницата за банката. |
| Ризик на солвентност: | Ризикот од загуба која произлегува од можноста банката да нема достатни финансиски средства да ги исполни своите обврски, или пак од неможноста на банката да пристапи до пазарите на капитал за да ги подигне потребните финансиски средства. |
| Ризик на пренос: | Ризикот од загуба кој произлегува кога обврската на другата договорна страна нема да биде деноминирана во домашната валута на другата договорна странка. Договорната странка може да не биде во состојба да ја добие валутата на обврската независно од конкретната финансиска состојба на договорната странка. |

22. Банкарските ризици се зголемуваат со степенот на концентрација на изложеноста на банката на кој било клиент, дејност, географско подрачје или земја. На пример, портфолиото на заеми на банката може да покажува голема концентрација на заеми или обврзувања во одредени дејности, а некои, како што се недвижности, испорака и природни ресурси, може да имаат високо специјализирани практики. Проценката на релевантните ризици поврзани со заемите дадени на ентитетите во тие дејности може да бара

познавање на тие дејности, вклучувајќи ги и нивните деловни, оперативни и известувачки практики.

23. Повеќето трансакции вклучуваат повеќе од еден од ризиците идентификувани погоре. Понатаму, поединечните ризици објаснети погоре може да бидат взаемно поврзани. На пример, кредитната изложеност на банката во трансакциите со хартии од вредност може да се зголеми како резултат на зголемувањето на пазарната цена на тие хартии од вредност. На сличен начин, неплаќањето и неподмирувањето може да има последици врз состојбата на ликвидноста на банката. Ревизорот затоа ги разгледува овие и другите случаи на взаемна поврзаност на ризиците кога ги анализира ризиците на кои е изложена банката.

24. Банките може да бидат подложни на ризици кои произлегуваат од природата на нивната сопственост. На пример, сопственикот или групата на сопственици на банката може да се обидат да влијаат врз алокацијата на кредитите. Во строго контролирана банка, сопствениците може да имаат значајно влијание врз раководството на банката влијаејќи врз нивната независност и расудување. Ревизорот ги разгледува таквите ризици.

25. Во дополнение на разбирањето на надворешните фактори кои може да укажат на зголемен ризик, ревизорот ја разгледува и природата на ризиците кои произлегуваат од работењето на банката. Факторите кои придонесуваат значајно за оперативниот ризик го вклучуваат следново:

    (1) Потребата да се обработува голем обем на трансакции точно за краток временски период. Оваа потреба речиси секогаш се исполнува со обемно користење на ИТ, со последователните ризици од:

        (i) Неспроведување на склучените трансакции во рамките на потребното време, предизвикувајќи неможност да се примат или направат плаќања за тие трансакции;

        (ii) Неспроведување на сложените трансакции на правилен начин;

        (iii) Големи погрешни прикажувања кои произлегуваат од дефект на интерната контрола;

        (iv) Губење на податоци што произлегува од паѓање на системите;

        (v) Корумпираност на податоците што произлегува од неовластено вмешување во системите; и

        (vi) Изложеност на пазарни ризици што произлегува од недостаток на веродостојни ажурирани информации.

    (2) Потребата да се користи електронски пренос на финансиски средства (ЕПФС) или други телекомуникациски системи за пренос на сопственост над големи суми на пари, со последователниот ризик од изложеност на загуба која произлегува од плаќања на погрешни странки поради измама или грешка.

    (3) Спроведување на работењето на многу локации со последователна географска дисперзираност на обработката на трансакциите и интерните контроли. Како резултат:

        (i) Постои ризик распространетата изложеност на банката по клиент и по производ да не биде адекватно агрегирана и следена; и

        (ii) Може да се случат дефекти на контролата и истите да останат неоткриени или некорегирани поради физичка разделеност помеѓу раководството и оние кои ракуваат со трансакциите.

    (4) Потребата да се следат и да се управува со значајните изложености кои може да се јават во кратки временски рамки. Процесот на клиринг на трансакциите може да предизвика значајно зголемување на побарувањата и обврските во текот на денот, повеќето од кои се подмируваат до крајот на денот. Ова вообичаено се посочува како ризик од плаќање во рамките на денот. Овие изложености произлегуваат од трансакции со клиенти и договорни странки и може да го вклучат ризикот на каматна стапка, валутниот ризик и пазарниот ризик.

(5) Ракувањето со голем обем на монетарни ставки, вклучувајќи пари, преносливи инструменти и преносливи салда на клиенти, со последователен ризик од загуба која произлегува од кражба и измама од страна на вработените или други странки.

(6) Инхрентната сложеност и променливоста на опкружувањето во коешто работи банката, резултирајќи во ризикот од несоодветни стратегии за управување со ризикот или сметководствени третмани во однос на прашања како што се развојот на нови производи и услуги.

(7) Може да бидат наметнати оперативни ограничувања како резултат на непочитувањето на законите и прописите. Прекуокеанските активности подлежат на законите и прописите на земјите во кои се основани, како и на оние на земјата во која се наоѓа седиштето на матичниот ентитет. Ова може да резултира во потребата да се следат различни барања и ризик оперативните постапки кои се усогласени со прописите во некои законодавства да не ги исполнуваат барањата на други.

26. Измами може да се случат во рамките на банката од страна, или со знаење, на раководството или персоналот на банката. Ваквите измами може да вклучат измамничко финансиско известување без мотив за лична добивка (на пример, да се прикријат трговски загуби), или пак неовластено присвојување на средствата на банката за лична добивка кое може, но и не мора, да вклучи фалсификување на евиденцијата. Алтернативно, измамата може да биде извршена во банката без знаење или соучесништво на вработените на банката. МСР 240, "Одговорност на ревизорот да ја земе предвид измамата во ревизијата на финансиските извештаи"[1], дава повеќе упатство за природата на одговорностите на ревизорот во однос на измамата. Иако многу подрачја од банкарското работење се чувствителни на измамнички активности, селак највообичаените се случуваат во позајмувањето, земањето депозити и функциите на тргување. Методите кои вообичаено се користат за извршување на измама и избор на фактори на ризик од измама кои укажуваат дека можеби се случила измама се дадени во Додаток 1.

27. Според природата на нивното деловно работење, банките се лесни цели за оние кои се инволвирани во активностите на перење пари со коишто приливите од криминалот се конвертираат во финансиски средства кои изгледаат како да имаат легитимен извор. Во скорешните години препородавачите на дрога особено придонесоа во обемот на перењето пари кое се случува во рамките на банкарската дејност. Во многу законодавства, законодавството бара од банките да воспоставуваат политики, постапки и контроли за застрашување и признавање и известување за активностите на перењето пари. Овие политики, постапки и контроли вообичаено се прошируваат на следново:

- Барање да се добие идентификација на клиентот ("запознај го својот клиент").
- Проверување на вработените.
- Барање да се знае намената за која ќе се користи сметката.
- Чување на евиденцијата за трансакциите.
- Известување на надлежните тела за сомнителните трансакции или за сите трансакции од определен вид, на пример, паричните трансакции над определен износ.
- Едукација на вработените за да им помогне во идентификувањето на сомнителните трансакции.

Во некои законодавства,, ревизорите може да имаат експлицитна обврска да ги известат надлежните тела за извесни видови на трансакции кои ќе ги забележат. Дури и кога не постои таква обврска, ревизорот кој ќе открие можен случај на неусогласеност со законите или прописите треба да ги разгледа импликациите врз финансиските извештаи и ревизорското мислење за нив. МСР 250, "Разгледување на законите и прописите во ревизијата на финансиските извештаи", дава понатамошно упатство за ова прашање.

*Разбирање на процесот на управување со ризикот*

[1] МСР 240, "Одговорност на ревизорот да ја земе предвид измамата и грешката во ревизијата на финансиските извештаи" беше повлечен во декември 2004 година кога стапи во сила МСР 240, "Одговорности на ревизорот поврзани со измамата во ревизијата на финансиски извештаи ".

РЕВИЗИИ НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ НА БАНКИ

28. Раководството развива контроли и користи показатели за успешноста кои помагаат во управувањето со клучните деловни и финансиски ризици. Ефективен систем на управување со ризикот во банката вообичаено го бара следново:

- Надгледување и инволвираност во контролниот процес од страна на оние кои се одговорни за управувањето

Оние кои се одговорни за управувањето треба да ги одобрат пишаните политики за управување со ризикот. Политиките треба да бидат конзистентни со деловните стратегии на банката, моќта на капиталот, стручноста на раководството, регулативните барања и видовите и износите на ризик кои ги сметаат за прифатливи. Оние кои се одговорни за управувањето се исто така одговорни и за воспоставувањето на култура во рамките на банката која ја нагласува нивната посветеност кон интерните контроли и високи етички стандарди, а често воспоставуваат и посебни под-одбори кои помагаат во исполнувањето на нивните функции. Раководството е одговорно за имплементирање на стратегиите и политиките поставени од страна на оние кои се одговорни за управувањето и за осигурување дека е воспоставен и се одржува адекватен и ефективен систем на интерна контрола.

- Идентификување, мерење и следење на ризиците

Ризиците кои може значајно да влијаат врз постигнувањето на целите на банката треба да бидат идентификувани, измерени и следени според претходно одобрени лимити и критериуми. Оваа функција може да ја спроведува независна единица за управување со ризикот, која е исто така одговорна и за проверката на валидноста и стрес тестирањето на моделите за определување на цените и вреднувањето кои ги користат управата и внатрешните активности. Банките вообичаено имаат единица за управување со ризикот која ги следи активностите на управување со ризикот и ја оценува ефективноста на моделите за управување со ризикот, методологиите и користените претпоставки. Во вакви ситуации, ревизорот треба да разгледа дали и како да ја користи работата на таа единица.

- Контролни активности

Банката треба да има соодветни контроли за да управува со своите ризици, вклучувајќи ја и ефективната поделба на должностите (особено помеѓу управата и внатрешните активности), точното мерење и известување за состојбите, верификување и одобрување на трансакциите, усогласувањата на состојбите и резултатите, поставувањето на лимитите, известувањето и одобрувањето на исклучоците во однос на лимитите, физичката безбедност и планирањето на неизвесностите.

- Активности на следење

Моделите за управување со ризикот, методологиите и претпоставките кои се користени за мерење и управување со ризикот треба редовно да се проценуваат и ажурираат. Оваа функција може да ја спроведува независна единица за управување со ризикот. Интерната ревизија треба периодично да го тестира процесот на управување со ризикот за да провери дали се следат политиките и постапките на раководството и дали оперативните контроли се ефективни. Како единицата за управување со ризикот, така и интерната ревизија треба да имаат известувачка линија до оние кои се одговорни за управување и раководење кој е независен од оние за коишто известуваат.

- Веродостојни информациони системи

На банките им се потребни веродостојни информациони системи кои обезбедуваат адекватни финансиски, оперативни информации и информации за усогласеноста на навремена и конзистентна основа. На оние кои се одговорни за управување и раководење им се потребни информации за управување со ризикот кои лесно се разбираат и им овозможуваат да ја проценат променливата природа на профилот на ризикот на банката.

***Развивање на сеопшт ревизорски план***

РЕВИЗИИ НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ НА БАНКИ

29. Кога развива сеопшт план за ревизијата на финансиските извештаи на дадена банка, ревизорот посветува особено внимание на:

- Сложеноста на трансакциите кои ги презема банката и документацијата во врска со нив.
- Степенот до кој услужните организации обезбедуваат кои било основни активности.

Неизвесните обврски и вонбилансните ставки.

- Регулативните разгледувања.
- Степенот на ИТ и другите системи кои ги користи банката.
- Очекуваните проценки на инхерентниот и контролниот ризик.
- Работата на интерна ревизија.
- Проценката на ревизорскиот ризик.
- Проценката на материјалноста.
- Изјавите на раководството.
- Инволвираноста на други ревизори.
- Географската распостранетост на банкарското работење и координирање на работата помеѓу различните ревизорски тимови.
- Постоењето на трансакции со поврзани странки.
- Разгледувањата на континуитетот.

За овие прашања се дискутира во наредните точки.

*Сложеноста на преземените трансакции*

30. Банките типично имаат голема разновидност на активности, а тоа значи дека понекогаш на ревизорот му е тешко потполно да ги разбере импликациите на одредени трансакции. Трансакциите може да бидат толку сложени што и самото раководство нема да успее правилно да ги анализира ризиците за новите производи и услуги. Широката географска распостранетост на активностите на банката може исто така да доведе до потешкотии. Банките преземаат трансакции кои имаат сложени и важни основни карактеристики кои може да не се очигледни од документацијата која е користена за обработка на трансакциите и за нивно внесување во сметководствената евиденција на банката. Ова резултира во ризикот дека сите аспекти на трансакцијата може да не бидат потполно и точно евидентирани или покриени, со последователните ризици од:

- Загуба поради непреземање на навремено корективно дејствие.
- Неправење на адекватни резервирања за загубата на навремена основа.
- Неадекватно или неправилно обелоденување во финансиските извештаи и другите извештаи.

Ревизорот стекнува разбирање за активностите на банката и трансакциите кои таа ги презема кое е достатно за да му овозможи на ревизорот да ги идентификува и разбере настаните, трансакциите и практиките кои, според расудувањето на ревизорот, може да имаат значаен ефект врз финансиските извештаи или врз испитувањето или ревизорскиот извештај.

31. Многу од износите кои треба да бидат евидентирани или обелоденувањата направени во финансиските извештаи вклучуваат користење на расудување од страна на раководството, на пример, резервирање за загуба по заеми, како и резервирања за финансиски инструменти како што се резервирањето за ризикот на ликвидноста, резервирањето за ризикот на моделирање и резервата за оперативниот ризик. Колку што е потребно поголемо расудување, толку е поголем и инхерентниот ризик и толку е поголемо и професионалното расудување кое се бара од ревизорот. На сличен начин, може да

постојат и други значајни ставки во финансиските извештаи кои вклучуваат сметководствени проценки. Ревизорот треба да го разгледа упатството дадено во МСР 540, "Ревизија на сметководствени проценки".

*Степенот до кој услужните организации обезбедуваат кои било основни активности*

32. Во принцип, разгледувањата кога банка користи услужни организации не се разликуваат од разгледувањата кога кој било друг ентитет ги користи. Сепак, банките понекогаш користат услужни организации за извршување на дел од нивните основни активности, како што е управувањето со кредити и пари. Кога банката користи услужни организации за такви активности, на ревизорот може да му биде тешко да прибави достатни соодветни ревизорски докази без соработката на услужната организација. МСР 402, "Ревизорски разгледувања во врска со ентитети кои користат услужни организации", обезбедува понатамошно упатство за ревизорските разгледувања и видовите на извештаи кои ревизорите на услужните организации им ги обезбедуваат на клиентите на организацијата.

*Неизвесни обврски и вонбилансни ставки*

33. Банките исто така типично се ангажираат и во трансакции кои:

- Имаат низок приход од надоместоци или елемент на добивка како процент од средството или обврската на кои се засновани.
- Локалната регулатива може да не бара да бидат обелоденети во билансот на состојба, па дури и во белешките кон финансиските извештаи.
- Се евидентирани само на сметки во вид на меморандум.
- Вклучуваат секуратизација и продажба на средства така што тие повеќе не се јавуваат во финансиските извештаи на банката.

Примери на такви трансакции се услуги за безбедно старателство, гаранции, писма за согласности и акредитиви, свопови на каматни стапки и валутни свопови и обврзувања и опции за купување и продавање на девизи.

34. Ревизорот ги проверува изворите на приходите на банката и прибавува достатни соодветни ревизорски докази за следното:

(1) Точноста и комплетноста на сметководствената евиденција која се однесува на таквите трансакции.

(2) Постоењето на правилни контроли за ограничување на банкарските ризици кои произлегуваат од таквите трансакции.

(3) Адекватноста на кое било резервирање за загуба кое може да биде потребно.

(4) Адекватноста на кои било обелоденувања во финансиските извештаи кои може да бидат потребни.

*Регулативни разгледувања*

35. Соопштението за меѓународна ревизорска практика 1004 обезбедува информации и упатство за односот помеѓу ревизорите на банката и банкарските супервизори. Базелскиот комитет издаде супервизорско упатство во врска со цврста банкарска практика за управување со ризикот, системите на интерна контрола, сметководството и обелоденувањата за заемите, другите обелоденувања и за други подрачја на активностите на банките. Покрај тоа, Базелскиот комитет издаде упатство и за проценката на адекватноста на капиталот и други важни супервизорски теми. Ова упатство му е достапно на ревизорот и на јавноста на интернет web страницата на Банката за меѓународно порамнување (БМП).

РЕВИЗИИ НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ НА БАНКИ

36. Во согласност со МСР 310, "Познавање на деловното работење"[2] ревизорот разгледува дали тврдењата во финансиските извештаи се конзистентни со познавањето на деловното работење на ревизорот. Во многу регулативни рамки, нивото и видовите на деловното работење кои на банката и е дозволено да ги презема зависат од нивото на нејзините средства и обврски и видовите и согледаните ризици кои им се припишуваат на тие средства и обврски (рамка на ризично-пондериран капитал). Во такви околности постојат поголеми притисоци раководството да биде вовлечено во измамничко финансиско известување по пат на погрешно категоризирање на средствата и обврските или по пат на нивно опишување како помалку ризични отколку што фактички се, особено кога банката работи со, или блиску до, минималните потребни нивоа на капитал.

37. Постојат многу постапки кои ги извршуваат и ревизорите и банкарските супервизори, вклучувајќи и:

- Извршување на аналитички постапки.
- Прибавување на доказ во однос на работењето на системот на интерна контрола.
- Проверка на квалитетот на средствата на банката и на проценката на банкарските ризици.

Ревизорот затоа наоѓа дека е корисно да делува взаемно со супервизорите и да има пристап до комуникацијата која супервизорите може да му ја има упатено на раководството на банката во врска со резултатите од нивната работа. Проценката направена од страна на супервизорите во важните подрачја како што се адекватноста на практиките за управување со ризикот и резервирањата за загубите од заеми, како и претпазливите коефициенти користени од страна на супервизорите може да му бидат од помош на ревизорот при извршувањето на аналитичките постапки и при фокусирањето на вниманието на одредени подрачја од важност за супервизорите.

*Степенот на ИТ и другите системи*

38. Големиот обем на трансакции и кратките рокови во кои тие мора да бидат обработени типично резултираат во тоа што повеќето банки екстензивно користат ИТ, ЕПФС и други телекомуникациски системи.

Загриженоста во врска со контролата која произлегува од користењето на ИТ од страна на банката е слична на онаа која произлегува кога другите организации користат ИТ. Селак, прашањата кои се од особено значење за ревизорот на банката го вклучуваат следново:

- Користењето на ИТ за пресметка и евидентирање на суштински сиот приход и расход од камата, кои вообичаено се двата најважни елементи во определувањето на заработувачката на банката.
- Користењето на ИТ и телекомуникациските системи за определување на позициите на хартиите од вредност во странска валута и зделките со деривативи, како и за пресметка и евидентирање на добивките и загубите кои произлегуваат од нив.
- Екстензивна, а во некои случаи и речиси целосна, зависност од евиденцијата генерирана од ИТ бидејќи го преставува единствениот лесно пристаплив извор на детални и ажурирани информации за состојбата на средствата и обврските на банката, како што се заемите на клиенти и салдата на депозитите.
- Користење на сложени модели за вреднување кои се инкорпорирани во ИТ системите.
- Моделите кои се користат за вреднување на средствата и податоците кои ги користат тие модели често се чуваат во работни листови подготвени од страна на поединци на персоналните компјутери кои не се поврзани со главните ИТ системи на банката и кои не се предмет на истите контроли како и апликациите на тие системи.

[2] МСР 310, "Познавање на деловното работење" беше повлечен во декември 2004 година кога стапи во сила МСР 315, "Идентификување и проценка на ризиците од материјално погрешно прикажување преку разбирање на ентитетот и неговото опкружување ".

СМРП 1001, "Опкружување на ИТ - самостојни персонални компјутери"[3], обезбедува упатство за ревизорите во врска со тие апликации.

- Користењето на различни ИТ системи кои резултираат во ризикот од губење на ревизорската трага и некомпатибилност на различните системи.

Системите за ЕПФС се користат од страна на банките како интерно (на пример, за пренос помеѓу филијалите и помеѓу автоматизираните банкарски машини и компјутеризираните датотеки кои ја евидентираат активноста на сметката), така и екстерно помеѓу банката и други финансиски институции (на пример, преку SWIFT мрежа), а исто така и помеѓу банката и нејзините клиенти преку интернетот или други електронски комерцијални медиуми.

39. Ревизорот стекнува разбирање за основните ИТ, ЕПФС и телекомуникациски апликации и врските помеѓу тие апликации. Ревизорот го поврзува ова разбирање со главните деловни процеси или позиции од билансот на состојба за да ги идентификува факторите на ризик за организацијата, а оттука и за ревизијата. Дополнително, важно е да се идентификува степенот на користењето на апликации или интегрирани системи кои банката самата ги развила, кои ќе имаат директен ефект врз ревизорскиот пристап. (Системите кои банката самата ги развила бараат ревизорот пообемно да се фокусира на контролите над менувањето на програмите).

40. Кога прави ревизија во дистрибуирано ИТ опкружување, ревизорот треба да стекне разбирање за тоа каде се лоцирани основните ИТ апликации. Доколку широката мрежа на банката е дисперзирана во неколку земји, може да важат специфични законодавни правила за обработката на податоците надвор од границата. Во вакво опкружување, ревизорската работа во врска со системот за контрола на пристапот, особено на системот за нарушување на пристапот, е важен дел од ревизијата.

41. Електронското комерцијално опкружување го менува значајно начинот на кој банката го спроведува своето деловно работење. Електронската трговија претставува нови аспекти на ризикот и други разгледувања кои ги покрива ревизорот. На пример, ревизорот го разгледува следново:

- Деловните ризици кои ги преставува стратегијата на банката за електронската трговија.
- Ризиците својствени за технологијата која банката ја одбрала за имплементирање на нејзината стратегија за електронска трговија.
- Одговорите на раководството на идентификуваните ризици, вклучувајќи ги и разгледувањата на контролата во врска со:
  - Усогласеноста со законските и регулативните барања во врска со меѓународните трансакции.
  - Безбедноста и тајноста на трансакциите преку Интернет.
  - Комплетноста, точноста, навременоста и овластувањето на Интернет трансакциите кога тие се евидентираат во сметководствениот систем на банката.
- Нивото на вештини и компетентност за ИТ и електронска трговија кои ги поседуваат ревизорот и асистентите.

42. Организацијата може да склучи договор со надворешен обезбедувач на услуга за активностите поврзани со ИТ или ЕПФС. Ревизорот стекнува разбирање за услугите кои ги обезбедува надворешно лице и за системот на интерна контрола во рамките на банката која го склучила договорот за обезбедување на услугата и обезбедувачот на услугата, за да ја определи природата, обемот и временскиот распоред на суштинските постапки. МСР 402 дава понатамошно упатство за ова прашање.

[3] СМРП 1001, "Опкружување на ИТ - самостојни персонални компјутери" беше повлечен во декември 2004 година.

*Очекувани проценки на инхерентниот и контролниот ризик*

43. Природата на банкарското работење е таква што ревизорот може да не биде во состојба да го намали ревизорскиот ризик на прифатливо ниско ниво со извршување само на суштински постапки. Ова е поради фактори како што се следните:

- Екстензивното користење на системи за ИТ и ЕПФС, што значи дека поголемиот дел од ревизорските докази е достапен само во електронска форма и е генериран од сопствените ИТ системи на ентитетот.
- Големиот обем на трансакции во кои биле вклучени банките, што го прави потпирањето само на суштинските постапки неизводливо.
- Географската дисперзираност на работењето на банката, што го прави добивањето на достатна покриеност особено тешко.
- Тешкотијата во осмислувањето на ефективни суштински постапки за ревизија на сложени трансакции на тргување.

Во повеќето ситуации ревизорот нема да биде во состојба да го намали ревизорскиот ризик на прифатливо ниско ниво освен ако раководството не воспоставило систем на интерна контрола кој му овозможува на ревизорот да биде во состојба да го процени нивото на инхерентниот и контролниот ризик како пониско од високо. Ревизорот прибавува достатни соодветни ревизорски докази за да ја поткрепи проценката на инхерентниот и контролниот ризик. Точките од 56 до 70 подетално дискутираат за прашањата кои се однесуваат на интерната контрола.

*Работата на интерната ревизија*

44. Делокругот и целите на интерна ревизија може многу да варираат во зависност од големината и структурата на банката и барањата на раководството и на оние кои се одговорни за управувањето. Сепак, улогата на интерната ревизија вообичаено вклучува проверка на сметководствениот систем и поврзаните интерни контроли, надгледување на нивното работење и препораки за нивно подобрување. Исто така, таа вообичаено вклучува и проверка на средствата користени за идентификување, мерење и известување на финансиските и оперативните информации и конкретно распрашување за поединечните ставки вклучувајќи детално тестирање на трансакциите, салдата и постапките. Факторите посочени во точка 44 исто така често го насочуваат ревизорот да ја користи работата на интерната ревизија. Ова е особено релевантно за банките кои имаат голема географска дисперзираност на филијалите. Често, како дел од одделот за интерна ревизија или како одделна компонента, банката има оддел за проверка на заемите кој го известува раководството за квалитетот на заемите и придржувањето кон воспоставените постапки во врска со истите. Во кој било случај, ревизорот често го разгледува користењето на работата на одделот за проверка на заемите откако соодветно ќе го провери одделот и неговата работа. Упатство за користењето на работата на интерната ревизија е дадено во МСР 610, "Разгледување на работата на интерната ревизија".

*Ревизорски ризик*

45. Трите компоненти на ревизорскиот ризик се:

(1) Инхерентен ризик (ризикот дека ќе се случат материјални погрешни прикажувања).

(2) Контролен ризик (ризикот дека системот на интерна контрола на банката нема да спречи или открие и корегира такви погрешни прикажувања на навремена основа).

(3) Ризик од неоткривање (ризикот дека ревизорот нема да открие кое било преостатнато погрешно прикажување).

Инхерентниот и контролниот ризик постојат независно од ревизијата на финансиските информации и ревизорот не може да влијае врз нив. Природата на ризиците кои се поврзани со банкарските активности, кои се разгледани во точките од 21 до 25, укажуваат дека проценетото ниво на инхерентниот ризик во многу подрачја ќе биде високо. Затоа, за да нивоата на инхерентниот и контролниот ризик бидат пониски од високи, неопходно е

банката да има адекватен систем на интерна контрола. Ревизорот ги проценува тие ризици и обликува суштински постапки за да го намали ревизорскиот ризик на прифатливо ниско ниво.

*Материјалност*

46. Кога прави проценка на материјалноста, покрај разгледувањата дадени во МСР 320, "Материјалност во планирањето и извршувањето на ревизијата", ревизорот ги разгледува и следните фактори:

- Поради високиот левериџ, релативно мали погрешни прикажувања може да имаат значаен ефект врз резултатите за периодот и врз капиталот, дури и ако тие може да имаат незначаен ефект врз вкупните средства.

- Заработувачките на банката се ниски кога се споредуваат со нејзините вкупни средства и обврски и нејзините вонбилансни обврзувања. Затоа, погрешните прикажувања кои се однесуваат само на средствата, обврските и обврзувањата може да бидат помалку значајни од оние кои се однесуваат на билансот на успех.

- Банките често се подложни на регулативни барања, како што се барањата за одржување на минимални нивоа на капитал. Кршењето на тие барања може да ја доведе во прашање соодветноста на користењето на претпоставката за континуитет од страна на раководството. Ревизорот затоа воспоставува такво ниво на материјалност што ќе му овозможи да ги идентификува погрешните прикажувања кои, доколку не се корегираат, ќе резултираат во значајно нарушување на таквите регулативни барања.

- Соодветноста на претпоставката за континуитет често зависи од прашања кои се поврзани со угледот на банката како цврста финансиска институција и дејствијата на регулаторите. Поради ова, трансакциите со поврзани странки и другите прашања кои не би биле материјални за ентитетите кои не се банки може да станат материјални за финансиските извештаи на банката доколку може да влијаат врз угледот на банката или дејствијата на регулаторите.

*Изјави на раководството*

47. Изјавите на раководството се релевантни во контекстот на ревизијата на банките за да му помогнат на ревизорот при определувањето на тоа дали прибавените информации и докази се потполни за целите на ревизијата. Ова е особено точно за трансакциите на банката кои вообичаено може да не бидат одразени во финансиските извештаи (вонбилансни ставки), но кои може да се докажат со други евиденции за кои ревизорот може да не биде свесен. Исто така, често е потребно ревизорот да добие изјави од раководството за значајните промени во деловното работење на банката и нејзиниот профил на ризици. Исто така, може да биде потребно ревизорот да ги идентификува подрачјата од работењето на банката каде што ревизорските докази кои веројатно ќе бидат добиени може да треба да бидат надополнети со изјави од раководството, на пример, резервирања за загуби по заеми и комплетноста на преписката со регулаторите. МСР 580, Изјави на раководството, обезбедува упатство за користењето на изјавите на раководството како ревизорски докази, постапките кои ревизорот ги применува при нивното оценување и документирање и околностите во кои изјавите треба да бидат добиени во пишана форма.

*Инволвираност на други ревизори*

48. Како резултат на широката географска дисперзираност на службите во повеќето банки, често е потребно ревизорот да ја користи работата на други ревизори на многу од локациите на коишто работи банката. Ова може да биде постигнато со користење на други канцеларии на ревизорската фирма или со користење на други ревизорски фирми на тие локации.

49. Пред да ја користи работата на друг ревизор, ревизорот:

- Ја разгледува независноста на тие ревизори и нивната компетентност за преземање на потребната работа (вклучувајќи го и нивното познавање на банкарството и применливите регулативни барања).

- Разгледува дали условите на ангажманот, сметководствените принципи кои треба да се применуваат и аранжманите за известувањето се јасно соопштени.

- Извршува постапки за прибавување на достатни соодветни ревизорски докази дека работата извршена од страна на другиот ревизор е адекватна за оваа цел преку разговор со другиот ревизор, преку проверка на пишаниот краток преглед на применетите постапки и наодите, преку проверка на работните документи на другиот ревизор или на кој било друг начин соодветен на околностите.

МСР 600, "Користење на работата на друг ревизор", обезбедува понатамошно упатство за прашањата на кои треба да бидат покриени и постапките кои треба да бидат извршени во такви ситуации.

*Координираност на работата која треба да биде извршена*

50. Со оглед на големината и географската дисперзираност на повеќето банки, координираноста на работата која треба да биде извршена е важна за постигнувањето на ефикасна и ефективна ревизија. Потребната координираност ги зема предвид факторите како што се следните:

    - Работата која треба да биде извршена од страна на:
        - Експертите.
        - Помошниците.
        - Другите канцеларии на ревизорската фирма.
        - Другите ревизорски фирми.
    - Степенот до кој е планирано да се користи работата на интерната ревизија.
    - Датумите кои се бараат за известување на акционерите и регулативните тела.
    - Кои било посебни анализи и друга документација која треба да биде обезбедена од страна на раководството на банката.

51. Најдобро ниво на координираност помеѓу помошниците може често да биде постигнато со редовни состаноци за статусот на ревизијата. Сепак, со оглед на бројот на помошниците и бројот на локациите на кои ќе бидат инволвирани, ревизорот вообичаено комуницира за сите или за релевантните делови од ревизорскиот план во пишана форма. Кога ги поставува барањата во пишана форма, ревизорот го разгледува вклучувањето на коментар за следните прашања:

    - Финансиските извештаи и другите информации кои треба да бидат ревидирани (и доколку се смета за неопходно, законскиот или другиот мандат за ревизијата).
    - Деталите за кои било дополнителни информации кои ги бара ревизорот, на пример, информации за извесни заеми, состав на портфолио, описни коментари за ревизорската работа која треба да биде извршена (особено за подрачјата со ризик опишани во точките 21-25 кои се важни за банката) и за резултатите од ревизорската работа, потенцијални точки кои може да бидат вклучени во писмото до раководството за интерната контрола, локални регулативни прашања и, доколку е релевантно, формите на кои било побарани извештаи.
    - Дека ревизијата ќе биде спроведена во согласност со МСР и кои било локални регулативни барања (и, доколку се смета за неопходно, информации за тие барања).
    - Релевантните сметководствени принципи кои ќе бидат следени при подготовувањето на финансиските извештаи и другите информации (и, доколку се смета за неопходно, деталите за тие принципи).

- Барањата и крајните рокови за меѓуперiодско известување за статусот на ревизијата.
- Особености на службениците на ентитетот кои треба да бидат контактирани.
- Аранжмани за надоместокот и фактурирањето.
- Кои било други прашања од регулативна, интерно-контролна, сметководствена или ревизорска природа за кои тие што ја спроведуваат ревизијата треба да бидат свесни.

*Трансакции со поврзани странки*

52. Ревизорот постојано внимава за трансакции со поврзани странки во текот на спроведувањето на ревизијата, особено во подрачјата на одобрување на заеми и вложувања. Постапките извршени во текот на фазата на планирање на ревизијата, вклучувајќи го и стекнување на разбирање за банката и банкарската дејност, може да помогнат при идентификувањето на поврзаните странки. Во некои законодавства, трансакциите со поврзаните странки може да бидат предмет на квантитативни и квалитативни ограничувања. Ревизорот го определува степенот на кои било вакви ограничувања.

*Разгледувања на континуитетот*

53. МСР 570, "Континуитет", обезбедува упатство за разгледувањата на ревизорот на соодветноста на користењето на претпоставката за континуитет од страна на раководството. Дополнително, прашањата идентификувани во тој МСР, настани или услови како што се следните може исто така да наметнат значајно сомневање во способноста на банката да продолжи како континуитет:
    - Брзи зголемувања на нивоата на тргување со деривативи. Ова може да укаже дека банката спроведува трговски активности без да ги има воспоставено неопходните контроли.
    - Исполнување на профитабилноста или прогнози кои навестуваат сериозно намалување на профитабилноста, особено доколку банката е на или блиску до нејзиниот минимален регулативен капитал или нивоа на ликвидност.
    - Каматни стапки кои се плаќаат на пазарот на пари и обврски кон депонентите кои се повисоки од нормалните пазарни стапки. Ова може да укаже дека банката се смета како банка со повисок ризик.
    - Значајни намалувања на депозитите од други банки или други форми на краткорочно финансирање преку пазарот на пари. Ова може да укаже дека другите учесници на пазарот немаат доверба во банката.
    - Дејствија кои ги презеле или со кои се закануваат регулаторите, а кои може да имаат неповолен ефект врз способноста на банката да продолжат како континуитет.
    - Зголемени износи кои им се должат на централните банки, што може да укаже дека банката не била во можност да добие ликвидност од нормалните пазарни извори.
    - Висока концентрација на изложености на заемодаватели или на извори на финансиски средства.

54. МСР 570 исто така им обезбедува упатство на ревизорите во случај кога ќе биде идентификуван настан или услов кој може да наметне значајно сомневање во способноста на банката да продолжи како континуитет. Овој МСР укажува на извесен број на постапки кои може да бидат релевантни, а, покрај нив, и следниве постапки може исто така да бидат релевантни:
    - Проверка на коресподенцијата со регулаторите.
    - Проверка на извештаите издадени од страна на регулаторите како резултат на регулативните инспекции.

- Дискутирање за резултатите од кои било инспекции кои се во тек.

55. Регулативниот режим во рамките на кој работи банката може да бара ревизорот да му ја обелодени на регулаторот секоја намера да издаде модифицирано мислење или секоја загриженост која ревизорот може да ја има во однос на способноста на банката да продолжи како континуитет. СМРП 1004 обезбедува понатамошно разгледување на односот помеѓу ревизорот и банкарскиот супервизор.

## Интерна контрола

### Вовед

56. Базелскиот комитет за банкарска супервизија издаде документ за политика, "Рамка за системите на интерна контрола во банкарските организации" (септември 1998 година), која на банкарските супервизори им обезбедува рамка за оценка на системите на интерна контрола на банките. Оваа рамка ја користат многу банкарски супервизори и истата може да се користи во текот на дискусиите на супервизорите со поединечни банкарски организации. Ревизорите на финансиските извештаи на банките, може да го најдат за корисно познавањето на рамката при разбирањето на различните елементи на системот на интерна контрола на банката.

57. Одговорностите на раководството го вклучуваат одржувањето на адекватен сметководствен систем и систем на интерна контрола, изборот и примената на сметководствените политики и заштитата на средствата на ентитетот.

Ревизорот стекнува разбирање за сметководсвениот систем и системот на интерна контрола достатно за да ја планира ревизијата и да развие ефективен ревизорски пристап. Откако ќе стекне разбирање, ревизорот ја разгледува проценката на инхерентниот и контролниот ризик за да го определи соодветниот ризик од неоткривање кој ќе го прифати за тврдењата во финансиските извештаи и за да ја определи природата, временскиот распоред и обемот на суштинските постапки за таквите тврдења.

Кога ревизорот ќе го процени контролниот ризик како понизок од висок, суштинските постапки вообичаено се помалку обемни отколку што инаку е потребно и може исто така да се разликуваат во нивната природа и временски распоред.

### Постапки за идентификување, документирање и тестирање на контролите

58. МСР 400, "Проценки на ризици и интерна контрола"[4] укажува дека интерните контроли кои се однесуваат на сметководствениот систем се однесуваат на постигнувањето на цели како што се следниве:

- Трансакциите се извршуваат во согласност со општите или конкретните овластувања на раководството (точки 59-61).
- Сите трансакции и други настани веднаш се евидентираат со точниот износ, на соодветните сметки и во правилниот сметководствен период така што се дозволува подготвување на финансиските извештаи во согласност со идентификуваната рамка за финансиско известување (точки 62 и 63).
- Пристапот до средствата и евиденцијата е дозволен само во согласност со овластувањето на раководството (точки 64 и 65).
- Евидентираните средства се споредуваат со постојните средства во разумни интервали и за сите разлики се презема соодветно дејствие (точки 66 и 67).

Ревизорските разгледувања во однос на секоја од овие цели се објаснети во следните точки.

[4] МСР 400, "Проценки на ризици и интерна контрола" беше повлечен во декември 2004 година кога стапија во сила МСР 315, "Идентификување и проценка на ризиците од материјално погрешно прикажување преку разбирање на ентитетот и неговото опкружување " и МСР 330, "Одговори на ревизорот на проценетите ризици ".

Кај банките, понатамошна цел на интерните контроли е да осигура дека банката адекватно ги исполнува нејзините регулативни и доверителски одговорности кои произлегуваат од нејзините старателски активности. Ревизорот не е директно заинтересиран за овие цели освен кога степенот на какво било непридржување кон таквите одговорности може да доведе до тоа финансиските извештаи да бидат материјално погрешно прикажани.

*Трансакциите се извршуваат во согласност со општите или конкретните овластувања на раководството*

59. Сеопштата одговорност за системот на интерна контрола на банката лежи кај оние кои се одговорни за управувањето, кои се одговорни за раководењето со работењето на банката. Сепак, бидејќи работењето на банките е вобичаено обемно и дисперзирано, функциите на одлучувањето треба да бидат децентрализирани, а овластувањето банката да се обврзе на материјални трансакции вообичаено е дисперзирано и делегирано на различни нивоа на раководство и персонал. Ваквата дисперзираност и делегирање речиси секогаш ќе се најдат кај функциите на одобрување на заеми, трезорските функции и функциите за пренос на финансиски средства, каде што, на пример, упатствата за плаќање се испраќаат преку безбедна порака. Оваа карактеристика на банкарското работење ја создава потребата од структуриран систем на делегирање на овластувањата, што резултира во формално идентификување и документирање на:

(1) Оние кои може да овластуваат конкретни трансакции.

(2) Постапки кои треба да се следат при доделувањето на тоа овластување.

(3) Лимити на износите кои може да бидат овластени, од страна на поединечен вработен или на ниво на персонал, како и кои било барања кои може да постојат за паралелни овластувања.

Оние кои се одговорни за управувањето треба исто така да обезбедат дека постојат соодветни постапки за следење на нивото на изложеностите. Ова вообичаено вклучува собирање на изложеностите, не само во рамките на, туку и ширум, различните активности, оддели и филијали на банката.

60. Испитување на контролите за овластување ќе биде важно за ревизорот кога разгледува дали трансакциите биле внесени во согласност со политиките на банката и, на пример, во случајот на функцијата на одобрување на заеми, дека тие биле предмет на соодветни постапки за проценка на кредитната способност пред да се исплатат средствата. Ревизорот вообичаено ќе открие дека постојат лимити за нивоата на изложеностите за различни видови на трансакции. Кога извршува тестови на контроли, ревизорот разгледува дали се почитуваат овие лимити и дали соодветното ниво на раководство се известува за позициите над овие лимити навремено.

61. Од ревизорска перспектива, правилното функционирање на контролите за овластувањето на банката е особено важно во однос на трансакциите кои се внесуваат на или блиску до датумот на финансиските извештаи. Ова е така бидејќи аспектите на трансакцијата допрва треба да бидат исполнети или пак може да постои недостаток на докази со кои треба да се процени вредноста на стекнатото средство или настаната обврска. Примери за вакви трансакции се обврзувањата за купување или продажба на одредени хартии од вредност по крајот на периодот и заемите кај кои отплатите на главницата и каматата од страна на заемопримателот треба допрва да бидат направени.

*Сите трансакции и други настани веднаш се евидентираат со точниот износ, на соодветните сметки и во правилниот сметководствен период така што се дозволува подготвување на финансиските извештаи во согласност со Применливата рамка за финансиско известување*

62. При разгледување на интерните контроли кои раководството ги користи за да осигура дека сите трансакции и други настани се правилно евидентирани, ревизорот зема предвид извесен број на фактори кои се особено важни во банкарското опкружување. Тие го вклучуваат следното:

- Банките работат со голем обем на трансакции кои може поединечно или кумулативно да вклучуваат големи суми на пари. Според тоа, банката треба да има постапки за урамнотежување и усогласување кои се спроведуваат во рамките на временска рамка која дозволува откривање на грешки и несовпаѓања така што истите ќе може да бидат истражени и исправени со минимална загуба за банката. Ваквите постапки може да се спроведуваат часовно, дневно, неделно или месечно во зависност од обемот и природата на трансакцијата, нивото на ризикот и временската рамка за порамнување на трансакциите. Целта на овие усогласувања често е да осигура комплетност на обработката на трансакциите ширум високо сложените интегрирани ИТ системи, а самите усогласувања нормално автоматски се генерираат од тие системи.

- Многу од трансакциите кои ги склучуваат банките се предмет на специјализирани сметководствени правила. Банките треба да имаат воспоставено контролни постапки за да осигураат дека тие правила се применуваат при подготовувањето на соодветните финансиски информации за раководството и екстерното известување. Примери за вакви контролни постапки се оние кои резултираат во пазарна ревалоризација на обврзувањата за купување и продажба на странски валути и хартии од вредност за да се осигура дека сите нереализирани добивки и загуби се евидентирани.

- Некои од трансакциите кои ги склучуваат банките може да не мора да бидат обелоденети во финансиските извештаи (на пример, трансакциите кои сметководствената рамка дозволува да бидат третирани како вонбилансни ставки). Според тоа, мора да бидат воспоставени контролни постапки за да се осигура дека ваквите трансакции се евидентирани и следени на начин кој на раководството му го обезбедува потребниот степен на контрола над нив и кој дозволува брзо определување на какви било промени на нивниот статус кои треба да резултираат во евидентирање на добивка или загуба.

- Банките постојано развиваат нови финансиски производи и услуги. Ревизорот разгледува дали се направени неопходните ревидирања на сметководствените постапки и поврзаните интерни контроли.

- Салдата на крајот на денот може да го одразуваат обемот на трансакциите кои се обработени преку системите или на максималната изложеност на загуба во текот на деловниот ден. Ова е особено релевантно за извршувањето и обработката на девизните трансакции и трансакциите со хартии од вредност. Проценката на контролите во овие подрачја ја зема предвид способноста за одржување на контролата во текот на периодот на максималните обеми или максималната финансиска изложеност.

- Мнозинството банкарски трансакции мора да бидат евидентирани на начин кој може да биде верификуван како интерно, така и од страна на клиентите и договорните странки на банката. Нивото на детали кое треба да биде евидентирано и чувано за поединечните трансакции мора да им овозможува на раководството на банката, договорните странки во трансакцијата и клиентите да ја верификуваат точноста на износите и условите. Пример за ваква контрола е континуираното верификување на картичките за тргување со странски валути на таков начин што вработен кој не е инволвиран во трансакцијата ги усогласува картичките со влезните конфирмации од договорните странки.

63. Екстензивното користење на ИТ и системите за ЕПФС има значаен ефект врз тоа како ревизорот го оценува сметководствениот систем на банката и поврзаните интерни контроли. МСР 400, МСР 401, "Ревизија во опкружување на компјутерски информациони системи", и СМРП 1008, "Проценки на ризици и интерна контрола - карактеристики и разгледувања на КИС",[5] обезбедуваат упатство за ИТ аспектите на ваквата оценка, како и другите СМРП кои ја покриваат информационата технологија. Ревизорските постапки вклучуваат проценка на оние контроли кои влијаат врз развојот и модификациите на

[5] МСР 400, "Проценки на ризици и интерна контрола", МСР 401, "Ревизија во опкружување на компјутерски информациони системи" и СМРП 1008, "Проценки на ризици и интерна контрола - карактеристики и разгледувања на КИС" беа повлечени во декември 2004 година кога стапија во сила МСР 315, Идентификување и проценка на ризиците од материјално погрешно прикажување преку разбирање на ентитетот и неговото опкружување " и МСР 330, "Одговори на ревизорот на проценетите ризици ".

системите, системскиот пристап и внесувањето на податоците, безбедноста на комуникациските мрежи и планирањето на неизвесностите. Слични разгледувања се однесуваат на работењето на ЕПФС во рамките на банката. До степенот до кој ЕПФС и другите системи за трансакции се надворешни за банката, ревизорот става дополнителен акцент на проценката на интегритетот на прет-трансакциските супервизорски контроли и пост-трансакциските постапки за конфирмирање и усогласување. Извештаите од ревизорите на услужните организации може да бидат од корист овде, а МСР 402 дава упатство за ревизорското разгледување на ваквите извештаи.

*Пристапот до средствата е дозволен само во согласност со овластувањето на раководството*

64. Средствата на банката се често лесно преносливи, со голема вредност и во облик кој не може да се заштити само со физички постапки. За да осигура дека пристапот до средствата е дозволен само во согласност со овластување на раководството, банката вообичаено користи контроли како што се следниве:

- Лозинки и аранжмани за заеднички пристап за да се ограничи пристапот до ИТ и системите за ЕПФС на овластените вработени.
- Поделба на функциите за водење на евиденција и старателство (вклучувајќи го и користењето на компјутерски генерирани извештаи за конфирмирање на трансакции кои се достапни веднаш и само на вработениот кој е одговорен за функциите за водење на евиденција).
- Чести конфирмации од трети странки и усогласување на состојбите на средствата од страна на независен вработен.

65. Ревизорот разгледува дали секоја од овие контроли работи ефективно. Сепак, со оглед на материјалноста и преносливоста на вклучените износи, ревизорот исто така вообичаено ги проверува и постапките за конфирмирање и усогласување кои се случуваат во врска со подготовувањето на финансиските извештаи за крајот на годината, а може и самиот да ги спроведе постапките за конфирмирање.

*Евидентираните средства се споредуваат со постојните средства во разумни интервали и за сите разлики се презема соодветно дејствие*

66. Големите износи на средства со кои ракуваат банките, обемот на преземените трансакции, можноста за промени на вредноста на тие средства заради флуктуации на пазарните цени и важноста на конфирмирањето на континуираното работење на контролите за пристапот и овластувањето наложува често работење на контролите за усогласување. Ова е особено важно за:

(1) Средства во облик на преносливи инструменти, какви што се парите, хартиите од вредност на доносител и средства во облик на депозит и позиции на хартии од вредност со други упатства кога неуспехот брзо да се откријат грешки и несовпаѓања (што може да значи и дневно кога се вклучени трансакции на пазарот на пари) може да доведе до ненадоместлива загуба: постапките за усогласување користени да се постигне оваа контролна цел вообичаено ќе бидат засновани на физичко броење и конфирмации од трети странки;

(2) Средства чија вредност се определува со повикување на модели за вреднување или екстерни пазарни цени, како што се договорите за хартии од вредност и странски валути;

(3) Средства кои се чуваат во име на клиенти.

67. Кога обликува ревизорски план за проценка на ефективноста на контролите за усогласување на банката, ревизорот разгледува фактори како што се следните:

- Поради бројот на сметки кои бараат усогласување и зачестеноста со која треба да се извршуваат тие усогласувања:

- Голем дел од ревизорскиот напор е насочен кон документирањето, тестирањето и оценката на контролите за усогласување; и
- Работата на интерниот ревизор исто така ќе биде слично насочена. Затоа ревизорот вообичаено ќе може да ја користи работата на интерната ревизија.

• Бидејќи усогласувањата се кумулативни во нивниот ефект, повеќето усогласувања може да бидат ревидирани на задоволителен начин на датумот на крајот на годината, претпоставувајќи дека се подготвуваат заклучно со тој датум, доволно скоро за да ги користи ревизорот и дека ревизорот е задоволен дека контролните постапки за усогласувањето се ефективни.

• Кога испитува дадено усогласување, ревизорот разгледува дали ставките не биле неправилно пренесени на други сметки кои не се предмет на усогласување и истражување во исто време.

***Примери на контроли***

68. Додатокот 2 на ова соопштение содржи примери на контроли над овластувањето, евидентирањето, пристапот и усогласувањето кои вообичаено се среќаваат кај трезорското работење, трговското работење и работењето со заеми на банката.

***Инхерентни ограничувања на интерната контрола***

69. МСР 400 [6] ги опишува постапките кои треба да ги следи ревизорот кога ги идентификува, документира и тестира интерните контроли. Притоа, ревизорот е свесен за инхерентните ограничувања на интерната контрола. Проценетите нивоа на инхерентниот и контролниот ризик не може да бидат достатно ниски за да се елиминира потребата ревизорот да изврши некои суштински постапки. Независно од проценетите нивоа на инхерентниот и контролниот ризик, ревизорот извршува некои суштински постапки за материјалните салда на сметки и класи на трансакции.

***Разгледување на влијанието на факторите на опкружувањето***

70. Кога ја проценува ефективноста на одредени контролни постапки, ревизорот го разгледува опкружувањето во кое функционира интерната контрола. Некои од факторите кои може да бидат земени предвид го вклучуваат следново:

- Организационата структура на банката и начинот на кој таа обезбедува делегирање на овластувањето и одговорностите.
- Квалитетот на надзорот од страна на раководството.
- Обемот и ефективноста на интерната ревизија.
- Обемот и ефективноста на управувањето со ризикот и системите за усогласеност.
- Вештините, компетентноста и интегритетот на клучниот персонал.
- Природата и обемот на инспекцијата од страна на супервизорските тела.

**Извршување на суштински постапки**

***Вовед***

71. Како резултат на проценката на нивото на инхерентниот и контролниот ризик, ревизорот ја определува природата, временскиот распоред и обемот на суштинските тестови кои треба да бидат извршени за поединечните салда на сметки и класи на трансакции. При обликување на овие суштински тестови, ревизорот ги разгледува ризиците и факторите кои служеле за обликување на системот на интерна контрола на банката. Покрај тоа, постои извесен број на ревизорски разгледувања кои се значајни за овие подрачја на ризик на кои ревизорот го насочува своето внимание. Тие се објаснети во следните точки.

[6] Види фуснота 4.

РЕВИЗИИ НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ НА БАНКИ

72. МСР 500, "Ревизорски докази"[7], ги набројува тврдењата содржани во финансиските извештаи како: постоење, права и обврски, случување, комплетност, вреднување, мерење и презентирање и обелоденување.
Тестирањето на тврдењето за комплетност е особено важно во ревизијата на финансиските извештаи на банката, особено во однос на обврските. Голем дел од ревизорската работа за обврските кај другите комерцијални ентитети може да биде спроведена преку суштински постапки за реципрочна популација. Банкарските трансакции го немаат истиот вид на редовен трговски циклус, а реципрочните популации не се секогаш веднаш видливи. Големи средства и обврски може да бидат создадени и реализирани многу брзо и, доколку системот не ги опфати, може да бидат превидени. Конфирмациите од трети странки и веродостојноста на контролите стануваат важни во овие околности.

**Ревизорски постапки**

73. За да ги покрие тврдењата за кои е дискутирано погоре, ревизорот може да ги изврши следните постапки:

(1) Инспекција.

(2) Набљудување.

(3) Распрашување и конфирмирање.

(4) Пресметување.

(5) Аналитички постапки.

Во контекст на ревизијата на финансиските извештаи на банката, инспекцијата, распрашувањето и конфирмирањето, пресметувањето и аналитичките постапки бараат особено внимание и се објаснети во следните точки.

*Инспекција*

74. Инспекцијата е составена од испитување на евиденции, документи или материјални средства. Ревизорот врши инспекција со цел да:

- Биде задоволен во однос на физичкото постоење на материјалните преносливи средства кои ги чува банката.
- Го стекне потребното разбирање за условите и состојбите на договорите (вклучувајќи ги и главните договори) кои се значајни поединечно или збирно за да ја:
  - Разгледа нивната полноважност.
  - Процени соодветноста на сметководствениот третман кој им бил даден.

75. Примери за подрачја каде што се користи инспекцијата како ревизорска постапка се:

- Хартии од вредност.
- Договори за заем.
- Колатерал.
- Договори за обврзувања како што се:
  - Продажба и повторен откуп на средства.
  - Гаранции.

76. Кога ги спроведува постапките за инспекција, ревизорот и понатаму внимава на можноста некои од средствата кои ги чува банката да се чуваат во име на трети странки, а не за сопствена корист на банката. Ревизорот разгледува дали постојат адекватни интерни контроли за правилно издвојување на овие средства од оние кои се сопственост на банката и, кога се чуваат вакви средства, ги разгледува импликациите врз финансиските извештаи.

[7] МСР 500, "Ревизорски докази" беше повлечен во декември 2004 година кога стапи во сила ревидираниот МСР 500, "Ревизорски докази".

Како што е забележано во точка 58, ревизорот е заинтересиран за постоењето на средствата на трети странки само кога степенот на непридржувањето на банката кон нејзините обврски може да доведе до тоа финансиските извештаи да бидат материјално погрешно прикажани.

*Распрашување и конфирмирање*

77. Распрашувањето е составено од барање на информации од информирани лица во или надвор од ентитетот. Конфирмирањето е составено од одговор на распрашување заради поткрепување на информациите содржани во сметководствената евиденција. Ревизорот спроведува распрашување и конфирмирање за да:

- Прибави докази за работењето на интерните контроли.
- Прибави докази за признавањето на износите, условите и состојбите на извесни трансакции од страна на клиентите и договорните странки на банката.
- Добие информации кои не се директно достапни од сметководствената евиденција на банката.

Банката има значајни износи на монетарни средства и обврски и вонбилансни обврзувања. Екстерното конфирмирање може да биде ефективна метода за определување на постоењето и комплетноста на износите на средствата и обврските обелоденети во финансиските извештаи. Кога одлучува за природата и обемот на постапките за екстерно конфирмирање кои ќе ги извршува ревизорот, ревизорот ги зема предвид постапките на екстерно конфирмирање преземени од страна на интерната ревизија. МСР 505, "Екстерни конфирмации", обезбедува упатство за процесот на екстерно конфирмирање.

78. Примери на подрачја за кои ревизорот може да користи конфирмирање вклучуваат:

- Колатерал.
- Верификување или добивање на независна конфирамација за вредноста на средствата и обврските кои не се предмет на тргување или со кои се тргува само преку шалтер.
- Средства, обврски и позиции за терминско купување и продажба со клиенти и договорни странки како на пример:
  - Неподмирени трансакции со деривативи.
  - Имателu на nostro и vostro сметки.
  - Хартии од вредност кои ги чуваат трети странки.
  - Сметки на заеми.
  - Сметки на депозити.
  - Гаранции.
  - Акредитиви.
- Правни мислења за валидноста на тужбените барања на банката.

*Пресметување*

79. Пресметувањето е составено од проверка на аритметичката точност на изворните документи и сметководствената евиденција или од извршување на независни пресметки. Во контекст на ревизијата на финансиските извештаи на банката, пресметувањето е корисна постапка за проверка на конзистентната примена на моделите за вреднување.

*Аналитички постапки*

80. Аналитичките постапки се составени од анализа на значајни коефициенти и трендови вклучувајќи го и резултирачкото испитување на флуктуациите и односите кои се неконзистентни со останатите релевантни информации или отстапуваат од предвидените

износи. МСР 520, "Аналитички постапки", обезбедува упатство за користењето на оваа техника од страна на ревизорот.

81. Банката обично има поединечни средства (на пример, заеми и, можно, вложувања) кои се од таква големина што ревизорот ги разгледува поединечно. Сепак, за повеќето ставки, аналитичките постапки може да бидат ефективни поради следните причини:

- Вообичаено два од најважните елементи во определувањето на заработувачката на банката се приходите од камата и расходите за камата. Тие имаат директен однос со каматоносните средства и каматоносните обврски, респективно. За да се определи разумноста на овие односи, ревизорот може да го испита степенот до кој приходите и расходите за кои се известува се разликуваат од износите пресметани врз основа на просечните неподмирени салда и искажаните стапки на банката во текот на годината. Ова испитување вообичаено се прави во однос на категориите на средствата и обврските кои ги користела банката при раководењето на нејзиното деловно работење. Ваквото испитување може, на пример, да го потенцира постоењето на значајни износи на нефукционални заеми или неевидентирани депозити. Дополнително, ревизорот може исто така да ја разгледа и разумноста на искажаните стапки на банката во однос на оние кои преовладувале на пазарот во текот на годината за слични класи на заеми и депозити. Во случајот на заемите како средство, доказите за стапки засметани или дозволени над пазарните стапки може да укажат на постоењето на прекумерен ризик. Во случајот на обврски по депозити, ваквите докази може да укажат на проблеми со ликвидноста или финансирањето. На сличен начин, приходите од провизии, кои се исто така голема компонента на заработувачката на банката, често имаат директен однос со обемот на обврските на кои биле заработени провизиите.
- Точната обработка на големиот обем на трансакции кои ги склучува банката и проценката на интерните контроли на банката од страна на ревизорот може да извлечат корист од проверката на коефициенти и трендовите и од степенот до кој тие се разликуваат од претходните периоди, плановите и резултатите на другите слични ентитети.
- Користејќи аналитички поистапки ревизорот може да открие околности кои ја доведуваат во прашање соодветноста на претпоставката за континуитет во работењето, како што е несоодветната концентрираност на ризикот во одредени дејности или географски подрачја и потенцијалната изложеност на несоодветно поврзување на каматната стапка, валутата и доспевањето.
- Во повеќе земји постои широк опсег на статистички и финансиски информации кои се достапни од регулативни и други извори, а кои ревизорот може да ги користи за спроведување на детална аналитичка проверка на трендови и анализа на истоветни групи.

Корисна почетна точка кога се разгледуваат соодветните аналитички постапки е да се разгледа какви информации за успешноста или показатели за ризикот користи раководството при следењето на банкарските активности. Додатокот 3 на ова соопштение содржи примери на најчесто користените коефициенти во банкарската дејност.

**Одредени постапки во врска со одделни ставки во финансиските извештаи**

82. Точките 83-100 ги идентификуваат тврдењата кои вообичаено се од особена важност во однос на типичните ставки во финансиските извештаи на банката. Тие исто така опишуваат и некои од ревизорските разгледувања кои му помагаат на ревизорот да ги планира суштинските постапки и предлагаат некои од техниките кои може да се користат во однос на ставките кои ревизорот ги избрал за тестирање. Постапките не преставуваат конечен список на постапки кои е можно да бидат извршени, ниту пак преставуваат некое минимално барање кое секогаш треба да биде извршено.

| **Ставка во финансиските извештаи** | **Тврдења во финансиските извештаи кое се од особена важност** |
|---|---|

РЕВИЗИИ НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ НА БАНКИ

83. САЛДА ВО ДРУГИ БАНКИ

Постоење

Ревизорот ги разгледува конфирмациите од трети странки за салдото. Кога салдата кои се чуваат во други банки се резултат на голем обем на трансакции, тогаш примањето на конфирмации од тие други банки веројатно ќе обезбеди поубедлив доказ за постоењето на трансакциите и за резултирачките меѓубанкарски салда отколку тестирањето на поврзаните интерни контроли. Упатство за постапките за меѓубанкарско конфирмирање, вклучувајќи ја и терминологијата и содржината на барањето за конфирмирање, може да се најде во СМРП 1000, "Постапки за меѓубанкарско конфирмирање".

Вреднување

Ревизорот разгледува дали да ја процени наплатливоста на депозитите од аспект на кредитната способност на банката депозитар. Постапките кои се потребни кај ваквата проценка се слични на оние кои се користат во ревизијата на вреднувањето на заемите, за кои е дискутирано подолу.

Презентирање и обелоденување

Ревизорот разгледува дали салдата во другите банки на датумот на финансиските извештаи преставуваат bona fide комерцијални трансакции или дали какви било значајни отстапувања од нормалните или очекуваните нивоа одразуваат трансакции кои се склучени главно за да се даде впечаток кој наведува на погрешен заклучок за финансиската состојба на банката или за да се подобрат коефициентите за ликвидноста и средствата (често познато како „дотерување")

Кога ќе се јави дотерување од таква големина што може да ја наруши вистинската и објективна слика за финансиските извештаи, ревизорот бара од раководството да ги корегира салдата прикажани во финансиските извештаи или да направи дополнителни обелоденувања во белешките. Доколку раководството не го направи тоа, ревизорот разгледува дали да го модификува ревизорскиот извештај.

84. ИНСТРУМЕНТИ НА ПАЗАРОТ НА ПАРИ

Постоење

Ревизорот ја разгледува потребата за физичка инспекција или конфирмирање со екстерни старатели и усогласувањето на поврзаните износи со сметководствената евиденција.

Права и обврски

Ревизорот ја разгледува изводливоста на проверката на приливот на поврзаниот приход како начин за утврдување на сопственоста. Ревизорот обрнува особено внимание на утврдувањето на сопственоста над инструментите кои се чуваат во форма на доносител. Ревизорот исто така разгледува и дали има какви било товари во однос на правото на сопственост над тие инструменти.

Ревизорот спроведува тестови за постоењето на термински договори за продажба и повторен откуп заради докази за неевидентирани обврски и загуби.

Вреднување

Ревизорот ја разгледува соодветноста на техниките за вреднување кои биле користени во аспект на кредитната способност на издавачот.

Мерење

Ревизорот разгледува дали има потреба да се спроведат тестови за

правилното разграничување на приходите заработени на инструментите на пазарот на пари, што во некои случаи е преку амортизација на дисконтот при купување.

Ревизорот исто така разгледува и дали:

- Односот помеѓу видовите на хартии од вредност кои се во сопственост и поврзаните приходи е разумен; и
- За сите значајни добивки и загуби од продажби и ревалоризации е известено во согласност со рамката за финансиско известување (на пример, кога добивките и загубите на хартии од вредност за тргување се третираат поинаку од оние на вложувачките хартии од вредност).

85. ХАРТИИ ОД ВРЕДНОСТ КОИ СЕ ЧУВААТ ЗА ТРГУВАЊЕ

Додаток 2 дава понатамошни примери за разгледувања на интерната контрола и ревизорски постапки во однос на трговското работење.

Постоење

Ревизорот ги зема предвид физичката инспекција на хартиите од вредност или конфирмирањето со надворешни старатели и усогласувањето на износите со сметководствената евиденција.

Права и обврски

Ревизорот ја разгледува изводливоста на проверката на примањето на поврзаните приходи како начин за утврдување на сопственоста. Ревизорот обрнува особено внимание на утврдувањето на сопственоста на хартиите од вредност кои се чуваат во форма на доносител. Ревизорот исто така разгледува и дали има какви било товари на правото на сопственост над тие хартии од вредност.

Ревизорот спроведува тестови за постоењето на терминski договори за продажба и повторен откуп заради докази за неевидентирани обврски и загуби.

Вреднување

Рамките за финансиско известување често пропишуваат различни основи за вреднување за хартиите од вредност во зависност од тоа дали тие се чуваат за тргување, се чуваат како портфолио на вложувања или се чуваат за целите на хеџинг. На пример, дадена рамка за финансиско известување може да бара трговските хартии од вредност да се евидентираат според пазарната вредност, портфолиото на вложувања според набавната вредност подложна на проверки за оштетување на вредноста, а хартиите од вредност за хеџинг цели на истата основа како и основното средство кое го хеџираат. Намерите на раководството определуваат која било конкретна хартија од вредност ќе се чува за дадена цел, а оттука и основата за вреднување која треба да се користи. Доколку се променат намерите на раководството, ќе се промени и основата за вреднување. Според тоа, кога хартиите од вредност се пренесени од една категорија во друга, ревизорот прибавува достатни соодветни ревизорски докази за да ги поткрепи тврдењата на раководството во однос на нивните ревидирани намери. Можноста за менување на категоризацијата на средствата му дава на раководството можност за измамничко финансиско известување, со оглед на тоа дека е можно да се признае дбивка или да се одбегне признавање на загуба по пат на менување на категоризацијата на одредени хартии од вредност.

Кога хартиите од вредност кои се чуваат за тргување се евидентирани според пазарната вредност, ревизорот разгледува дали хартиите од вредност чијашто пазарна вредност се зголемила биле произволно пренесени од портфолиото на вложувањата (види точка 87) главно за да

се признае нереализираната добивка во билансот на успех.

Ревизорот исто така разгледува и дали повторно да ги изврши пресметките за вреднување, како и обемот на тестовите на контролите над постапките за вреднување на банката.

Мерење

Ревизорот исто така разгледува и дали:

- Односот помеѓу видовите на хартии од вредност кои се во сопственост и поврзаните приходи е разумен.
- За сите значајни добивки и загуби од продажби и ревалоризации е известено во согласност со рамката за финансиско известување (на пример, кога добивките и загубите на хартии од вредност за тргување се третираат поинаку од оние на вложувачките хартии од вредност).

86. (Оние кои вклучуваат тековно вложување на финансиски средства, на пример, блокови на заеми купени за повторна продажба, купување на секуратизирани средства)

ДРУГИ ФИНАНСИСКИ СРЕДСТВА

Права и обврски

Ревизорот ја испитува основната документација која го поткрепува купувањето на таквите средства за да определи дали сите права и обврски, како што се варантите и опциите, биле правилно евидентирани.

Вреднување

Ревизорот ја разгледува соодветноста на применетите техники за вреднување. Бидејќи може да не постојат воспоставени пазари за вакви средства, може да биде тешко да се добијат независни докази за вредноста. Покрај тоа, дури и кога постојат такви докази, може да се јави прашање за тоа дали постои достатна длабина на постоечките пазари за да се **потпре** на котираните вредности за средството за кое станува збор и за кои било поврзани пребивачки хеџинг трансакции кои банката ги склучила на тие пазари. Ревизорот исто така ја разгледува и природата и обемот на кои било проверки за оштетување на вредноста кои ги спровело раководството и дали нивните резултати се одразени во вреднувањето на средствата.

87. ПОРТФОЛИО НА ВЛОЖУВАЊА

Во многу случаи ревизијата на портфолиото на вложувањата на банката не се разликува од ревизијата на портфолиото на вложувањата кои ги чува кој било друг ентитет. Сепак, постојат некои посебни аспекти кои наметнуваат особени проблеми во однос на банкарското работење.

Вреднување

Ревизорот ја разгледува вредноста на средствата кои ја поткрепуваат вредноста на хартиите од вредност, особено во однос на хартиите од вредност кои не може лесно да се продадат на пазарот. Ревизорот исто така ја разгледува и природата и обемот на кои било проверки на оштетување на вредноста кои го спровело раководството и дали нивните резултати се одразени во вреднувањето на средствата.

Мерење

Како што е објаснето во точка 85, рамките за финансиско известување често дозволуваат различни основи за вреднување на хартиите од вредност кои се чуваат за различни цели. Кога од сметката за тргување биле пренесени хартии од вредност, ревизорот определува дали се евидентирани кои било нереализирани загуби на пазарната вредност доколку тоа го бара релевантната рамка за финансиско известување. Кога рамката за финансиско известување не бара евидентирање на нереализираните загуби, ревизорот разгледува дали преносот бил

направен за да се одбегне потребата да се признаат намалувањата на пазарната вредност на хартиите од вредност.

Ревизорот исто така разгледува и дали:

- Односот помеѓу видовите на хартии од вредност кои се во сопственост и поврзаните приходи е разумен.
- За сите значајни добивки и загуби од продажби и реваloризации е известено во согласност со рамката за финансиско известување (на пример, кога добивките и загубите на хартии од вредност за тргување се третираат поинаку од оние на вложувачките хартии од вредност).

88. ВЛОЖУВАЊА ВО ПОДРУЖНИЦИ И ПРИДРУЖЕНИ ЕНТИТЕТИ

Во многу случаи ревизијата на вложувањата на банката во подружници и придружени ентитети не се разликува од ревизијата на ваквите вложувања кои ги чува кој било друг ентитет. Сепак, постојат некои посебни аспекти кои наметнуваат особени проблеми во однос на банкарското работење.

Вреднување

Ревизорот ги разгледува импликациите на кои било правни или практични барања за банката да обезбеди идна финансиска подршка за да го осигура одржувањето на работењето (а оттука и вредноста на вложувањето) на подружниците и придружените претпријатија. Ревизорот разгледува дали поврзаните финансиски обврски се евидентирани како обврски на банката.

Ревизорот определува дали се направени соодветни корекции кога сметководствените политики на претпријатијата кои се евидентирани според методата на главнина или се консолидирани не се истоветни со оние на банката.

89. (Вклучувајќи аванси, меници, акредитиви, акцепти, гаранции и сите други кредитни линии кои им се одобруваат на клиентите, вклучувајќи ги и оние кои се однесуваат на девизните активности и активностите на пазарот на пари)

- Лични
- Комерцијални
- Државни
- Домашни
- Странски

ЗАЕМИ

Постоење

Ревизорот ја разгледува потребата за екстерно конфирмирање на постоењето на заемите.

Вреднување

Ревизорот ја разгледува соодветноста на резервирањето за загубите по заеми. Ревизорот ги разбира законите и прописите кои може да влијаат врз износите определени од страна на раководството. Базелскиот комитет објави сет на цврсти практики за сметководство и обелоденување на заеми, кое на банките и банкарските супервизори им дава упатство за признавањето и мерењето на заемите, утврдувањето на резервирањата за загубите по заеми, обелоденувањето на кредитниот ризик и поврзаните прашања. Тој ги изложува гледиштата на банкарските супервизори за цврсти сметководствени практики и практики за обелоденување во врска со заемите и на тој начин може да влијае врз рамката за финансиско известување во рамките на којашто банката ги подготвува своите финансиски извештаи. Сепак, финансиските извештаи на банката се подготвуваат во согласност со одредена рамка за финансиско известување, а резервирањето за загубите по заеми мора да биде направено во согласност со таа рамка.

Додаток 2 дава понатамошни информации за ревизорското разгледување на заемите.

Главната ревизорска грижа е адекватноста на евидентираното резервирање за загубите по заеми.

Кога ја определува природата, обемот и временскиот распоред на работата која треба да биде извршена, ревизорот ги разгледува следните фактори:

- Степенот на потпирање кој е разумно да се стави на системот за класифицирање на квалитетот на заемите на банката, на нејзините постапки за осигурување дека сета документација е правилно комплетирана, на нејзините интерни постапки за проверка на заемите и на работата на интерната ревизија.
- Со оглед на релативната важност на одобрените заеми во странство, ревизорот вообичаено ги испитува:
  - Информациите за основата на којашто банката го проценува и следи ризикот на земјата и критериумите (на пример, одредени класификации и коефициенти за вреднување) кој таа ги користи за оваа цел.
  - Дали и, кога е така, кој ги поставува кредитните лимити за поединечните земји, кои се лимитите и степенот до кој тие биле постигнати.
- Составот на портфолиото на заеми, со особено внимание на:

  *Концентрацијата на заемите на одредени*:
  - Заемопримателите и странки поврзани со нив (вклучувајќи ги и воспоставените постапки за идентификување на таквите врски);
  - Трговски и индустриски сектори;
  - Географски региони; и
  - Земји;
  - Големината на поединечната кредитна изложеност (неколку големи заеми наспроти бројни мали заеми);
  - Трендовите во обемот на заемите според главни категории, особено категории кои имаат покажано брз растеж и, кај заемите кои не се отплаќаат кога доспеваат, неразграничени и реструктурирани заеми; и
  - Заеми дадени на поврзани странки.

  *Идентификуваните потенцијални ненаплатливи заеми, со особено внимание на:*
  - Претходното искуство со загубите и надоместувањето, вклучувајќи ја и адекватноста и навременоста на резервирањата и расходувањата; и
  - Резултати од регулативните испитувања

Локалните, националните и меѓународните економски и еколошки состојби, вклучувајќи ги и ограничувањата на трансферот на странски валути кои може да влијаат врз отплатата на заемите од страна на заемопримателите.

Дополнително, ненаплатливите заеми идентификувани од страна на раководството и, кога е применливо, од страна на банкарските регулатори, ревизорот разгледува дополнителни извори на информации за да ги определи заемите кои можеби не биле така идентификувани. Тие вклучуваат:

- Различни интерно генерирани списоци, како што се заеми „на листа за следење", заеми кои се веќе доспеани, заеми кои не се разграничуваат, заеми според класификацијата на ризикот, заеми на

внатрешни лица (вклучувајќи ги и директорите и службениците) и заеми кои ги надминуваат одобрените лимити.

- Минатото искуство со загуби според видови на заеми.
- Оние датотеки на заеми на кои им недостасуваат тековни информации за заемопримателите, гарантите или колатералот.

Презентирање и обелоденување

Банките се често подложни на одредени барања за обелоденување во однос на нивните заеми и резервирањата за загубите по заемите. Ревизорот разгледува дали обелоденетите информации се во согласност со прифатливата рамка за финансиско или регулативно известување.

90.(а) Општи депозити

СМЕТКИ СО ДЕПОЗИТАРИ

Комплетност

Ревизорот го проценува системот на интерна контрола над сметките со депозитарите. Ревизорот исто тако го разгледува и спроведувањето на постапки за конфирмирање и аналитички постапки на просечните салда и на расходот за камата за да ја процени разумноста на евидентираните салда на депозити.

Презентирање и обелоденување

Ревизорот определува дали обврските по депозити се класифицирани во согласност со прописите и релевантните сметководствени принципи.

Кога обврските по депозити биле обезбедени со одредени средства, ревизорот ја разгледува потребата од соодветно обелоденување.

Ревизорот исто така ја разгледува и потребата од обелоденување кога банката има ризик поради економска зависност од неколку големи депозитари или кога постои прекумерна концентрација на депозити кои доспеваат во рамките на определено време.

(б) Ставки во транзит

Постоење

Ревизорот утврдува дали ставките во транзит помеѓу филијалите, помеѓу банката и нејзините консолидирани подружници и помеѓу банката и договорните странки се елиминирани и дека ставките за усогласување се соодветно покриени и евидентирани.

Дополнително, ревизорот ги испитува поединечните ставки кои го сочинуваат салдото кое не било расчистено во рамките на разумен временски период и исто така разгледува дали поврзаните постапки за интерна контрола се адекватни за да осигураат дека таквите ставки не биле привремено пренесени на други сметки со цел да се одбегне нивното откривање.

91.

КАПИТАЛ И РЕЗЕРВИ

Банкарските регулатори обрнуваат големо внимание на капиталот и резервите на банката, кога го следат нивото на активностите на банката и го определуваат делокругот на работењето на банката. Мали промени во капиталот или резервите може да имаат голем ефект врз способноста на банката да продолжи со работењето, особено доколку е блиску до нејзините дозволени минимални капитални коефициенти. Во такви околности постојат поголеми притисоци врз раководството да биде вовлечен во измамничко финансиско известување по пат на несоодветно категоризирање на средствата и обврските или по пат на нивно опишување како помалку ризични отколку што навистина се.

Презентирање и обелоденување

Ревизорот разгледува дали капиталот и резервите се адекватни за регулативни цели (на пример, да се задоволат барањата за адекватност на капиталот), дали обелоденувањата биле соодветно пресметани и дали обелоденувањата се соодветни и во согласност со применливата рамка за финансиско известување. Во многу законодавства од ревизорите се бара да известуваат за широк опсег на обелоденувања за капиталот на банката и нејзините капитални коефициенти, било затоа што тие информации се вклучени во финансиските извештаи или затоа што постои барање одделно да се известат банкарските супервизори.

Покрај тоа, кога применливите прописи предвидуваат ограничувања во однос на распределувањето на задржаната добивка, ревизорот разгледува дали ограничувањата се адекватно обелоденети.

Ревизорот исто така определува и дали барањата на применливата рамка за финансиско известување во однос на обелоденувањето на сокриените резерви биле исполнети (исто така види и точка 103).

92. (На пример, обврзувања да се дадат средства на заем и да се гарантира отплатата на финансиските средства од страна на клиентите на трети странки)

РЕЗЕРВИРАЊА, НЕИЗВЕСНИ СРЕДСТВА И НЕИЗВЕСНИ ОБВРСКИ (ОСВЕН ДЕРИВАТИВИТЕ И ВОНБИЛАНСНИТЕ ФИНАНСИСКИ ИНСТРУМЕНТИ)

Комплетност

Многу неизвесни средства и обврски се евидентираат без да постои коресподирачка обврска или средство (меморандум ставки). Затоа ревизорот:

- Ги идентификува оние активности кои имаат потенцијал да создадат неизвесни средства или обврски (на пример, секуратизација).
- Разгледува дали системот на интерна контрола на банката е адекватен за да осигура дека неизвесните средства или обврски кои произлегуваат од таквите активности се правилно идентификувани и евидентирани и дека се задржуваат докази за согласноста на клиентот во однос на поврзаните рокови и услови.
- Извршува суштински постапки за да ја тестира комплетноста на евидентираните средства и обврски. Овие постапки може да вклучат постапки за конфирмирање, како и испитување на поврзаните приходи од надоместоци во однос на таквите активности и се определуваат земајќи го предвид степенот на ризикот кој се припишува на конкретниот вид на неизвесноста којашто се разгледува.
- Ја проверува разумноста на бројките на крајот на периодот за неизвесните средства и обврски од аспект на искуството и знаењето на ревизорот за активностите во тековната година.
- Добива изјави од раководството дека сите неизвесни средства и обврски биле евидентирани и обелоденети како што бара рамката за финансиско известување.

Вреднување

Многу од овие трансакции се или замена за кредит или нивното комплетирање зависи од кредитната способност на договорната странка. Ризиците кои се поврзани со ваквите трансакции во принцип не се разликуваат од оние кои се поврзани со "заемите". Ревизорските цели и разгледувањата кои се од особена важност за кои е дискутирано во точка 89 подеднакво се релевантни и за овие трансакции.

Презентирање и обелоденување

Кога средствата или обврските биле секуратизирани или на поинаков начин се квалификуваат за сметководствен третман врз основа на кој се

отстрануваат од билансот на состојба на банката, ревизорот ја разгледува соодветноста на сметководствениот третман и дали биле направени соодветни резервирања. На сличен начин, кога банката е договорна странка во трансакција која дозволува ентитетот клиент да отстрани дадено средство или обврска од билансот на состојба на клиентот, ревизорот разгледува дали има какво било средство или обврска за кои рамката за финансиско известување бара да бидат прикажани во билансот на состојба или во белешките кон финансиските извештаи.

Иако релевантната рамка за финансиско известување вообичаено бара обелоденување на ваквите обврски во белешките кон финансиските извештаи наместо во билансот на состојба, ревизорот сепак го зема предвид потенцијалното финансиско влијание врз капиталот на банката, финансирањето и профитабилноста на потребата да се почитуваат ваквите обврски и дали оваа потреба треба да биде конкретно обелоденета во финансиските извештаи.

93. (На пример, девизни договори, свопови на каматни стапки и валути, фјучерси и опции и термински ценовни договори)

ДЕРИВАТИВИ И ВОНБИЛАНСНИ ФИНАНСИСКИ ИНСТРУМЕНТИ

Многу од тие инструменти се третираат како дел од банкарските трезорски и трговски активности. Додаток 2 дава повеќе информации за разгледувањето на трезорските и трговските активности од страна на банката. За трансакциите кои вклучуваат деривативи, а кои банката ги склучува како краен корисник, СМРП 1012 обезбедува понатамошно упатство.

Права и обврски

Ревизорот ја испитува основната документација која ги поткрепува ваквите трансакции со цел да определи дали сите права и обврски, како што се варантите и опциите, биле правилно пресметани.

Постоење

Ревизорот ја разгледува потребата за конфирмирање на неподмирените салда со трети странки, кои се избираат од внатрешната евиденција за отворените трансакции и од листата на одобрените договорни странки, брокери и берзи. Може да биде неопходно тестовите за конфирмирање да се извршат одделно на различните производи бидејќи системите може да не овозможуваат комбиниран избор на сите трансакции со која било договорна странка.

Комплетност

Поради постојаниот развој на нови финансиски инструменти, може да се јави недостаток на воспоставени постапки како помеѓу учесниците, така и во рамките на банката. Ревизорот затоа ја проценува адекватноста на системот на интерна контрола, особено во однос на:

- Адекватноста на постапките и поделбата на должностите во однос на сложувањето на документацијата добиена од договорните странки и усогласувањето на сметките со договорните странки; и
- Адекватноста на проверката на интерната ревизија.

Ревизорот ја зема предвид проценката на адекватноста на поврзаниот систем на интерна контрола, вклучувајќи ги и редовните усогласувања на билансот на успех во соодветни интервали и постапките за усогласување на крајот на периодот, особено во однос на комплетноста и точноста на евидентирањето на неподмирените позиции на крајот на периодот. (Ова бара ревизорот да биде запознаен со стандардните постапки за меѓубанкарско конфирмирање на трансакциите);

Ревизорот исто така може да смета дека е корисно да ги испита

трансакциите по крајот на периодот за докази за ставки кои требало да бидат евидентирани во финансиските извештаи за крајот од периодот. МСР 560, "Последователни настани", обезбедува понатамошно упатство за разгледувањето на настаните кои се случуваат по крајот на периодот од страна на ревизорот.

Вреднување

Тука се јавуваат слични разгледувања на оние што се јавуваат погоре за другите финансиски средства. Сепак, се јавуваат и следните дополнителни разгледувања.

Дериватривите и вонбилансните финансиски инструменти вообичаено се вреднуваат според пазарна или објективна вредност, со таа разлика што, според некои рамки за финансиско известување, хеџинг инструментите се вреднуваат според истата основа како и хеџираната ставка. Применливата рамка за финансиско известување може да не бара финансиските инструменти да бидат прикажани во билансот на состојба или пак може да бара тие да се вреднуваат според набавната вредност. Во вакви случаи, може да постои обврска да се обелоденат пазарните или објективните вредности на дериватривите или вонбилансните инструменти во белешките кон финансиските извештаи.

Доколку со инструментите се тргува на берза за вложувања, вредноста може да биде определена преку независни извори. Доколку трансакцијата не е тргување, може да биде потребно независни експерти да ја проценат вредноста.

Покрај тоа, ревизорот ја разгледува потребата од, и адекватноста на, корекциите на објективната вредност на финансиските инструменти, како што е резервирањето за ризикот на ликвидноста, резервирањето за ризикот на моделирање и резервирањето за оперативниот ризик. Ревизорот разгледува прашања како што се:

- Соодветноста на девизните курсеви, каматните стапки или други основни пазарни стапки кои се користени на датумот на финансиските извештаи за пресметка на нереализираните добивки и загуби.
- Соодветноста на моделите за вреднување и користените претпоставки за определување на објективната вредност на финансиските инструменти кои се во оптек на датумот на финансискиот извештај. Покрај тоа, ревизорот разгледува и дали деталите од поединечните договори, стапките за вреднување и користените претпоставки се соодветно внесени во моделите.
- Соодветноста на користените сметководствени политики земајќи ги предвид релевантните сметководствени принципи особено во однос на разликата помеѓу реализираните и нереализираните добивки и загуби.

Кога треба да бидат разгледани пазарните вредности, но истите не се достапни, ревизорот разгледува дали биле употребени соодветни алтернативни техники за вреднување, засновани, кога е соодветно, на тековни каматни стапки или девизни курсеви.

Кога некои од тие инструменти само што биле развиени, ревизорот го испитува нивното вреднување со особено внимание и притоа ги има на ум следните фактори:

- Може да нема правни преседани во однос на условите на основните договори. Ова го прави тешко проценувањето на полноважноста на тие услови.
- Може да постои релативно мал број на раководен персонал кој е запознаен со инхерентните ризици на тие инструменти. Ова може да

доведе до повисок ризик од случување на погрешни прикажувања и поголема тешкотија во воспоставувањето на контролите кои би ги спречиле погрешните прикажувања или би ги откриле и корегирале на навремена основа.

- Некои од овие инструменти не постоеле во текот на полниот економски циклус (мечкин и биков пазар, високи и ниски каматни стапки, големо и мало тргување и променливоста на цените) и затоа може да биде потешко да се процени нивната вредност со истиот степен на сигурност како и за повеќето воспоставени инструменти. На сличен начин, може да биде тешко да се предвиди со достатен степен на сигурност корелацијата на цената со другите пребивачки инструменти кои ги користела банката за да ги хеџира своите позиции.
- Моделите користени за вреднување на таквите инструменти може да не функционираат правилно во абнормални пазарни услови.

Мерење

Ревизорот ја разгледува целта заради која била склучена трансакцијата која резултирала во инструмент, особено дали трансакцијата била трансакција на тргување или хеџирање. Банката можеби склучила договор со посредник за да креира трговска позиција или да хеџира друго средство или пак можеби дејствувала како посредник или брокер. Целта може да го определи соодветниот сметководствен третман.

Бидејќи подмирувањето на ваквите трансакции е на некој иден датум, ревизорот разгледува дали до крајот на периодот се јавила добивка или загуба која треба да биде евидентирана во финансиските извештаи.

Ревизорот разгледува дали имало рекласифицирање на трговските и хеџинг трансакциите/позициите кое можеби било направено главно со намера да се искористат разликите во временското признавање на добивката и загубата.

Презентирање и обелоденување

Во некои рамки за финансиско известување, релевантните сметководствени принципи бараат евидентирање на доспеаните добивки и загуби на отворените позиции, независно од тоа дали тие позиции се или не се евидентирани во билансот на состојба. Во други рамки за финансиско известување постои само обврска да се обелодени обврзувањето. Кога се работи за ова последното, ревизорот разгледува дали неевидентираните износи се од такво значење што бараат обелоденување во финансиските извештаи или резерва во ревизорскиот извештај.

Може да се јават и следните дополнителни разгледувања:

- Ревизорот го разгледува соодветниот сметководствен третман и презентирањето на таквите трансакции во согласност со релевантните барања за финансиско известување. Кога тие барања имаат различни третмани за трансакциите кои биле склучени за целите на хеџирање, ревизорот разгледува дали трансакциите биле соодветно идентификувани и третирани.
- Некои рамки за финансиско известување бараат обелоденување на потенцијалниот ризик кој произлегува од отворените позиции, како на пример, еквивалентот на кредитниот ризик и вредноста за замена на неподмирените вонбилансни инструменти.

94. ПРИХОДИ ОД КАМАТА И РАСХОДИ ЗА КАМАТА

Мерење

РЕВИЗИИ НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ НА БАНКИ

Приходите и расходите за камата вообичаено сочинуваат две од главните ставки на билансот на успех на банката. Ревизорот (ги) разгледува:

- Дали постојат задоволителни постапки за правилно сметководствено покривање на доспеаните приходи и трошоци на крајот на периодот;
- Проценката на адекватноста на поврзаниот систем на интерна контрола; и
- Користењето на аналитички постапки при проценката на разумноста на износите за кои е известено. Таквите техники вклучуваат споредување на прикажаните приходи од камата како процентуален сооднос спрема:

пазарните стапки.

стапките на централната банка.

објавените стапки (според вид на заем или депозит).

помеѓу портфолија.

При правењето на такви споредби, се користат ефективните просечни стапки (на пример, по месец) за да се одбегнат искривувања предизвикани од промените на каматните стапки.

Ревизорот ја разгледува разумноста на политиката користена за признавање на приходите од ненаплатливите заеми, особено кога таквите приходи не се примаат на тековна основа. Ревизорот исто така разгледува и дали признавањето на приходите од ненаплатливите заеми е во согласност со политиката на банката, како и со барањата на применливата рамка за финансиско известување.

95. РЕЗЕРВИРАЊА ЗА ЗАГУБИ ПО ЗАЕМИ

Мерење

Главните ревизорски грижи во ова подрачје се објаснети погоре во рамките на "Заеми". Обично, резервирањата имаат две форми и тоа конкретни резервирања во однос на идентификуваните загуби на поединечните заеми и општи резервирања за покривање на загубите за кои се мисли дека постојат, но кои не биле конкретно идентификувани. Ревизорот ја проценува адекватноста на ваквите резервирања врз основа на фактори како што се минатото искуство и други релевантни информации и разгледува дали конкретните и општите резервирања се адекватни за да ги апсорбираат проценетите загуби по заеми поврзани со портфолиото на заеми. Додаток 2 на ова соопштение содржи примери на суштински постапки за оценка на резервирањето за загубите по заемите. Во некои земји нивоата на општите резервирања се пропишани со локалните прописи. Во тие земји, ревизорот определува дали прикажаниот расход за резервирањето е пресметан во согласност со тие прописи. Ревизорот исто така ја разгледува и адекватноста на обелоденувањата во финансиските извештаи и, кога резервирањата не се адекватни, импликациите врз ревизорскиот извештај.

96 ПРИХОДИ ОД НАДОМЕСТОЦИ И ПРОВИЗИИ

Комплетност

Ревизорот разгледува дали евидентираниот износ е комплетен (односно, дека сите поединечни ставки биле евидентирани). Во тој поглед, ревизорот го разгледува користењето на аналитичките постапки при проценката на разумноста на прикажаните износи.

РЕВИЗИИ НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ НА БАНКИ

Мерење

Ревизорот ги разгледува следниве прашања:

- Дали приходот се однесува на периодот покриен со финансиските извештаи и дали износите кои се однесуваат на идните периоди биле одложени.
- Дали приходот е наплатив (ова се смета како дел од ревизорските постапки за проверка на заемите кога надоместокот се додава на неподмиреното салдо на заемот).
- Дали приходот е евидентиран во согласност со применливата рамка за финансиско известување.

97 РЕЗЕРВИРАЊЕ ЗА ДАНОК НА ДОБИВКА

Мерење

Ревизорот се запознава со посебните даночни правила применливи за банките во законодавството во којашто е лоцирана банката за која се известува. Ревизорот исто така разгледува и дали кои било ревизори врз чијашто работа планира да се потпре во однос на надворешното работење на банката се на сличен начин запознаени со правилата на нивното законодавство. Ревизорот е свесен за даночните спогодби помеѓу различните законодавства во коишто работи банката.

98 ТРАНСАКЦИИ СО ПОВРЗАНИ СТРАНКИ

Презентирање и обелоденување

Рамките за финансиско известување често бараат обелоденување на постоењето на поврзаните странки и на трансакциите со нив. Трансакциите со поврзаните странки може да се случуваат во редовниот тек на банкарското деловно работење. На пример, банката може да им дава кредити на своите директори или повисоки службеници или на ентитети кои се во сопственост на или контролирани од страна на директорите или повисоките службеници. Ревизорот останува свесен за ризикот дека кога постојат вакви трансакции на позајмување со поврзани странки, нормалните мерки на банкарската претпазливост, како што се кредитната проценка и барањата за колатерал, може да не се правилно спроведени. Ревизорот се запознава со применливите регулативни барања во однос на одобрувањето на заеми на поврзаните странки и извршува постапки за идентификување на контролите на банката над одобрувањето на заеми на поврзаните странки, вклучувајќи го и одобрувањете на продолжувањето на заемот на поврзаната странка и следењето на исполнувањето на заемите на поврзаните странки.

Други трансакции со поврзани странки кои може да се случуваат во редовниот тек на банкарското деловно работење вклучуваат депозити и други трансакции со директорите, повисоките службеници или поврзаните ентитети. Банката може исто така и да му гарантира заеми на, или пак финансиската успешност на, даден поврзан ентитет. Гаранцијата може да биде формализирана во пишан договор или пак гаранцијата може да биде неформална. Неформалните гаранции може да бидат усмени договори, "разбрани" договори врз основа на минатата успешност на поврзаниот ентитет, или пак резултат на деловната култура во којашто работи банката. Таквите договори, било формални или неформални, се од посебен интерес кога гаранцијата се однесува на неконсолидиран поврзан ентитет, бидејќи гаранцијата не е обелоденета во консолидираните финансиски извештаи на банката. Ревизорот спроведува распрашувања на раководството и ги проверува записниците од одборот на директори за да определи дали постојат такви гаранции и дали постои соодветно обелоденување на гаранциите во финансиските

*извештаи на банката.*

Вреднување

Трансакциите со поврзани странки може исто така да произлезат и од настојувањата на раководството да одбегне неповолни околности. На пример, раководството на банката може да му пренесе проблематични средства на неконсолидиран поврзан ентитет на или блиску до крајот на периодот, или пред некое регулативно испитување, за да го одбегне недостатокот во резервирањето за загубите по заемите или за да одбегне критика во однос на квалитетот на средствата. Ревизорот а разгледува проверката на трансакциите кои вклучуваат поврзани странки кои биле евидентирани како трансакции на продажба за да определи дали има неевидентирани обврски со право на регрес.

Често се бараат изјави од раководството или од други лица за да се разбере деловната цел на определена трансакција. Ваквите изјави се оценуваат од аспект на очигледните мотиви и други ревизорски докази. За да се добие потполно разбирање за дадена трансакција, извесни околности може да наметнат дискусии со поврзаната странка, нејзиниот ревизор или други странки, како на пример правниот советник, кои се запознаени со трансакцијата. МСР 580, "Изјави на раководството", дава понатамошно упатство за користењето на изјавите на раководството.

99. ДОВЕРИТЕЛСКИ (ФУДИЦИЈАРНИ) АКТИВНОСТИ

Комплетност

Ревизорот разгледува дали вкупните приходи на банката од ваквите активности биле евидентиран и се објективно прикажани во финансиските извештаи на банката. Ревизорот исто така разгледува и дали банката направила каква било материјална необелоденета обврска врз основа на кршење на нејзините доверителски должности, вклучувајќи го и безбедното чување на средствата.

Презентирање и обелоденување

Ревизорот разгледува дали рамката за финансиско известување бара обелоденување на природата и обемот на нејзините доверителски активности во белешките кон нејзините финансиски извештаи, како и дали биле направени потребните обелоденувања.

100. (Вклучувајќи и, кога е применливо, изјава за сметководствените политики) БЕЛЕШКИ КОН ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ

Презентирање и обелоденување

Ревизорот определува дали белешките кон финансиските извештаи на банката се во согласност со применливата рамка за финансиско известување.

**Известување за финансиските извештаи**

101. Кога изразува мислење за финансиските извештаи на банката, ревизорот:

- Се придржува кон одредени специфични формати и терминологија определени со закон, од страна на регулативните, професионалните тела и со практиката во дејноста; и
- Определува дали биле направени корекции на сметките на странските филијали и подружници кои се вклучени во консолидираните финансиски извештаи на банката за да се усогласат истите со рамката за финансиско известување според која банката известува. Ова е особено релевантно за банките поради големиот број на земји во кои таквите филијали и подружници може да бидат лоцирани и поради фактот дека во повеќето земји локалните прописи пропишуваат специјализирани

сметководствени принципи применливи примарно на банките. Ова може да доведе до поголема дивергентност кај сметководствените принципи кои ги применуваат филијалите и подружниците отколку кога станува збор за други комерцијални ентитети.

102. Финансиските извештаи на банката се подготвуваат во контекст на законските и регулативните барања кои преовладуваат во различни земји, а сметководствените политики се под влијание на ваквите прописи. Во некои земји рамката за финансиско известување за банките (банкарската рамка) се разликува материјално од рамката за финансиско известување за другите ентитети (општа рамка). Кога од банката се бара да подготви единечен сет на финансиски извештаи кој е усогласен и со двете рамки, ревизорот може да изрази потполно мислење без резерва само доколку финансиските извештаи биле подготвени во согласност и со двете рамки. Доколку финансиските извештаи се во согласност само со една од рамките, ревизорот изразува мислење без резерва во однос на усогласеноста со таа рамка и мислење со резерва или неповолно мислење во однос на усогласеноста со другата рамка. Кога од банката се бара да ја почитува банкарската рамка, а не општата рамка, ревизорот ја разгледува потребата од посочување на овој факт во пасусот за нагласување на прашање.

103. Банките често презентираат дополнителни информации во годишните извештаи кои исто така содржат и ревидирани финансиски извештаи. Овие информации често содржат детали за ризично корегираниот капитал на банката, како и други информации кои се однесуваат на стабилноста на банката, покрај обелоденувањата во финансиските извештаи. МСР 720, "Други информации во документи коишто содржат ревидирани финансиски извештаи", обезбедува упатство за постапките кои треба да се преземат во однос на ваквите дополнителни информации.

РЕВИЗИИ НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ НА БАНКИ

**Додаток 1**

**Ризици и прашања во врска со измамата и незаконските дејствија**

Точка 26 на ова соопштение укажува на некои општи разгледувања во однос на измамата. Тие се исто така објаснети во повеќе детали во МСР 240, "Одговорност на ревизорот да ја земе предвид измамата и грешката во ревизијата на финансиските извештаи"[8]. МСР 240 бара ревизорот да разгледа дали се присутни фактори на ризик од измама кои укажуваат на можноста или за измамничко финансиско известување или за неовластено присвојување на средства. Додаток 1 на МСР дава индикација за општите фактори на ризик од измама: овој додаток дава примери на фактори на ризик од измама кои се применливи на банките.

Ризикот од измамнички активности или незаконски дејствија се јавува во банките како во рамките на самата институција, така и од надворешни лица. Помеѓу многуте измамнички активности и незаконски дејствија со кои може да се соочи банката се измамата во однос на пишувањето на чекови, измамнички аранжмани за одобрување на заеми и тргување, перење пари и неовластено присвојување на банкарските средства. Измамничките активности може да вклучуваат заговор од страна на раководството на банката и нивните клиенти. Оние кои ги извршуваат измамничките активности може да подготвуваат фалсификувани евиденции кои наведуваат на погрешни заклучоци за да ги оправдаат несоодветните трансакции и за да ги прикријат незаконските активности. Измамничко финансиско известување е друг сериозен проблем.

Дополнително, банките се соочуваат со постојана закана од компјутерска измама. Компјутерските хакери и други лица кои може да добијат неовластен пристап до банкарските компјутерски системи и информациите во базите на податоци, може неовластено да ги пренесат финансиските средства на своите лични сметки и да украдат приватни информации за институцијата и нејзините клиенти. Исто така, како што е случајот и со сите други видови на деловни работења, измамата и криминалната активност извршена од страна на овластени корисници внатре во банката преставува особена грижа.

Повеќе од веројатно е дека ќе биде извршена измама во банките кои имаат сериозни недостатоци кај корпоративното управување и интерната контрола. Значајни загуби од измама може да произлезат од следниве категории на грешки кај корпоративното управување и интерната контрола:

- Недостаток на адекватен раководен надзор и одговорност и неспособност да се развие цврста контролна култура во рамките на банката. Главните загуби поради измама често се јавуваат како последица на недостаток на внимание од страна на раководството и релаксираност во однос на контролната култура на банката, недоволно упатство и надгледување од страна на оние кои се одговорни за управувањето и раководењето и недостаток на јасна раководна одговорност преку доделување на улоги и одговорности. Овие ситуации може исто така да вклучуваат и недостаток на соодветни стимули за раководството да спроведува силен линиски надзор и да одржува високо ниво на контролна свест во рамките на деловните подрачја.

- Неадекватно признавање и проценка на ризикот на извесни банкарски активности, било во билансот на состојба или вонбилансно. Кога ризиците на новите производи и активности не се адекватно проценети и кога контролните системи кои функционираат добро за поедноставни традиционални производи не се ажурирани за да ги опфатат и поновите комплексни производи, банката може да биде изложена на поголем ризик од загуба поради измама.

- Отсуството или недостатокот на клучни контролни структури и активности, како што се поделба на должности, одобрувања, верификувања, усогласувања и проверки на оперативната успешност. Поконкретно, недостатокот на поделбата на должностите игра главна улога кај измамничките активности кои резултирале во значајни загуби за банката.

- Неадекватното пренесување на информации помеѓу нивоата на раководството во рамките на банката, особено кај соопштувањето на проблемите од страна на пониските

[8] Види фуснота 1.

нивоа на повисоките нивоа на раководството. Кога политиките и постапките не му се соодветно соопштени на целиот персонал вклучен во дадена активност, се креира опкружување кое може да поттикне измамнички активности. Покрај тоа, измамата може да помине неоткриена кога информациите за несоодветните активности за кои треба да му се обрне внимание на повисокото ниво на раководството не му се соопштени на соодветното ниво сé додека проблемите не станат сериозни.

- Неадекватни или неефективни програми за интерна ревизија и активности за надгледување. Кога интерната ревизија или другите активности за надгледување не се доволно ригорозни за да идентификуваат и известуваат за контролни слабости, измамата може да помине неоткриена во банките. Кога не се воспоставени адекватни механизми со кои ќе се осигура дека раководството ќе ги корегира отстапувањата за кои известуваат ревизорите, измамата може да продолжи да се шири.

Следната табела и објаснувањето во овој додаток даваат примери за фактори на ризик од измама.

| | **Земање депозити** | **Тргување** | **Одобрување на заеми** |
|---|---|---|---|
| Измама од страна на раководството и вработените | Камуфлажа на депозитарите | Вонпазарни кругови | Заеми на фиктивни заемопримателi |
| | Неевидентирани депозити | Зделки со поврзани странки | Користење на именувани претпријатија |
| | Кражба на депозити на клиенти или вложувања, особено од неактивни сметки | Подмитување на брокери | Трансформација на депозити |
| | | Лажни зделки | Трансакции со поврзани претпријатија |
| | | Неевидентирани зделки | Подмитување и стимуланси |
| | | Задоцнети алокации на зделки | Користење на праралелни организации |
| | | Злоупотреба на дискрециони сметки | Трансформација на финансиски средства |
| | | Искористување на слабостите кај постапките на сложување | Продажба на надоместен колатерал по цени пониски од пазарните |
| | | Погрешно обележување на книгите | Поткупување за да се се добие ослободување на осигурувањето или да се намали износот кој се бара |
| | | Заговор при вреднување (Кругови на вреднување) | Кражба или злоупотреба на колатерал кој се чува како обезбедување |
| | | Кражба или злоупотреба на колатералот кој се чува како обезбедување | |

РЕВИЗИИ НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ НА БАНКИ

| | Земање депозити | Тргување | Одобрување на заеми |
|---|---|---|---|
| Екстерна измама | Перење пари | Измамничка старателска продажба | Лажно претставување и лажни информации на барањата за заем и последователно обезбедените документи |
| | Измамнички упатства | Лажни информации или документи во врска со договорните странки | Двојно заложување на колатерал |
| | Лажни банкноти или меници | | Лажни вреднувања (Land flips) |
| | Измамничко користење на периодите на циркулирање на чековите (Check kiting) | | Фалсификуван или безвреден колатерал |
| | | | Неовластено користење на финансиските средства за заеми од страна на агентите / клиентите |
| | | | Неовластена продажба на колатералот |

**Фактори на ризик од измама во однос на циклусот на земање депозити**

*Камуфлажа на депозитарите*

(Криење на идентитет на депозитарот, можно во врска со трансформацијата на финансиски средства или перење пари.)

- Слични имиња или имиња кои слично се изговараат низ различни сметки.
- Странски претпријатија депозитари без јасно дефинирано деловно работење или за кои постојат малку детали.

*Невидентирани депозити*

- Какви било докази за земање депозити од страна на кое било друго претпријатие за кое постојат детали во просториите, независно од тоа дали се дел од банката или пак не.
- Документација која се чува во канцелариите на раководството за која се тврди дека не е поврзана со деловното работење на банката или одбегнување на одговори во врска со ваквите документи.

*Кражба на депозити на клиенти/ вложувања*

- Клиенти со аранжмани за задржување на поштата кои имаат само повремен контакт со банката.
- Нема независно решавање по приговорите од клиентите или проверка на сметките со задржување на поштата.

**Фактори на ризик од измама во однос на циклусот на тргување**

*Вонпазарни кругови / зделки со поврзани странки*

- Нема проверки на лице место на цените по кои биле склучени зделките.
- Невообичаени нивоа на активност со одредени договорни странки.

РЕВИЗИИ НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ НА БАНКИ

*Подмитување на брокери*

- Голем обем на деловно работење со одреден брокер.
- Невообичаени трендови на брокерските провизии.

*Лажни зделки*

- Значаен број на откажани зделки.
- Невообичаено голем обем на неподмирени трансакции.

*Невидентирани зделки*

- Високи нивоа на добивка кај одредени дилери во однос на искажаната стратегија на тргување.
- Значаен број на несложени конфирмации со договорните странки.

*Задоцнети алокации на зделки*

- Нема маркирање на времето на картичките за зделките или проверка на времето на книжење.
- Промени на, или премногу напишани детали на, листите за зделките.

*Злоупотреба на дискрециони сметки*

- Невообичаени трендови на одредени дискрециони сметки.
- Специјални аранжмани за подготвување и издавање на извештаи.

*Погрешно обележување на книгите*

- Нема детални политики и упатства за вреднување.
- Невообичаени трендови кај вредноста на одредени книги.

**Фактори на ризик од измама во циклусот на одобрување на заеми**

*Заеми на фиктивни заемопримачи / трансакции со поврзани претпријатија*

- "Тенки" датотеки на заеми со недовршени, непотполни финансиски информации, сиромашна документација или тврдење на раководството дека заемопримателот е богат и несомнено кредитно способен.
- Вреднувања кои изгледаат високи, користење на проценители на вредноста надвор од вообичаено дозволеното подрачје или користење на истиот проценител за бројни апликации.
- Широкоградни пролонгирања или ревидирани услови кога заемопримателот не плаќа.

*Трансформација на депозити или непрекинато одобрување на заеми*

Банкарскиот депозит го прави друга банка, кој потоа се користи за обезбедување на заем на корисник именуван од страна на измамнички член на персоналот на првата банка, кој го прикрива фактот дека депозитот се користи како залог.

- Залог над депозити (обелоденети по пат на конфирмации кои конкретно барале таквите залози да бидат обелоденети).
- Документација на датотеки кои се чуваат во канцелариите на директорите или на повисоките нивоа на раководство надвор од вообичаените архиви; депозити кои постојано се вртат или се прават дури и кога ликвидноста е недоволна.

*Користење на именувани претпријатија / трансакции со поврзани претпријатија*

- Сложени структури кои се чуваат во тајност.
- Неколку клиенти со еден единствен контакт, односно управуван само од страна на еден единствен член на персоналот.
- Партнерства со ограничена одговорност без полно обелоденување на сопственоста или со сложени заеднички сопственички структури.

*Подмитување и стимуланси*

- Прекумерен обем на работење направен од страна на одредени службеници за заеми.
- Силна препорака од директор или службеник за заеми, но недостасуваат податоци или документација во кредитната датотека.
- Индикации за слаби контроли на документацијата, на пример обезбедување на финансиски средства пред да се комплетира документацијата.

*Користење на паралелни организации*

(Претпријатија под заедничка контрола на директори/акционери)

- Неочекувано подмирување на проблематични заеми кратко пред крајот на периодот или пред посета на ревизијата или неочекувано ново одобрување на заем блиску до крајот на периодот.
- Промени во моделот на деловното работење со поврзаните организации.

*Трансформација на финансиски средства*

(Методи користени за прикривање на користењето на финансиските средства на банката за правење на очигледни отплати на заеми)

- Заеми кои ненадејно стануваат наплатливи кратко пред крајот на периодот или пред посетата на ревизијата.
- Трансакции со претпријатија во рамките на групата или со нејзини придружени претпријатија каде што целта на деловното работење не е јасна.
- Недостиг на анализа на паричните текови која го поткрепува создавањето на приходите и способноста за отплата на заемопримателот.

*Лажно претставување и лажни информации на барањата за заем / двојно заложување на колатерал / лажни вреднувања / фалсификуван или безвреден колатерал*

- Нема проценка на лице место на или посета од страна на заемопримателот.
- Тешкотија во добивањето поткрепа за одобрувањето на заеми на поединци, неконзистентна документација или документација која недостасува и неконзистентности во личните детали.
- Проценител на вредноста надвор од областа во која е лоциран имотот.
- Вреднувањето е нарачано и добиено од страна на заемопримателот наместо од страна на заемодавателот.
- Недостаток на верификување на товарите за да се поткрепат позициите и приоритетите на товарот.
- Непостоење на физичка контрола над колатералот кој бара физичко поседување за да се осигура заем (на пример, драгоцени камења, обврзници на донесител и уметнички дела).

РЕВИЗИИ НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ НА БАНКИ

**Додаток 2**

## Примери за разгледувања на интерната контрола и суштинските постапки за две подрачја од работењето на банката

1. Интерните контроли и суштинските постапки наведени подолу не преставуваат ниту целосна листа на контроли и постапки кои треба да бидат преземени, ниту пак тие преставуваат некое минимално барање кое треба да биде задоволено. Наместо тоа, тие обезбедуваат упатство за контролите и постапките кои ревизорот може да ги разгледа кога ги покрива следните подрачја:

   (1) Трезорско и трговско работење.

   (2) Заеми и аванси.

### Трезорско и трговско работење

*Вовед*

2. Трезорското работење, во овој контекст, ги преставува сите активности кои се однесуваат на купување, продажба, позајмување и давање на заем на финаниски инструменти. Финансиските инструменти може да бидат хартии од вредност, инструменти на пазарот на пари или деривативни инструменти. Банките вообичаено склучуваат вакви трансакции за нивна сопствена корист (на пример, за целите на хеџирање на изложеноста на ризикот) или за задоволување на потребите на клиентите. Тие исто така спроведуваат, во поголем или помал обем, и трговски активности. Тргувањето може да биде дефинирано како купување и продажба (или отпочнување и затворање) на финансиски инструменти (вклучувајќи ги и дериватовите) со намера да се извлече добивка од промената на параметрите на пазарните цени (на пример, девизни курсеви, каматни стапки, цени на главнината) со текот на времето. Банките ги раководат и контролираат нивните трезорски активности врз основа на различните ризици кои се вклучени, а не врз основа на конкретниот вид на финансиски инструмент со кој тргуваат. Ревизорот вообичаено го усвојува истиот пристап кога прибавува ревизорски докази. СМРП 1012 дава упатство за ревизорските импликации на дериватовите стекнати од страна на банката како краен корисник.

*Разгледување на интерната контрола*

3. Вообичаено, трезорското работење вклучува трансакции кои ги евидентираат ИТ системите. Ризикот од грешки при обработката на овие трансакции е вообичаено низок, под услов да ги обработуваат веродостојни системи. Како последица на тоа, ревизорот тестира дали клучните контроли и постапки на обработката работат ефективно пред да го процени нивото на инхерентниот и контролниот ризик како ниско. Типичните контроли во трезорското опкружување се наведени подолу. Тие вклучуваат контроли кои ги покриваат деловните ризици на банката и неопходно не преставуваат контроли кои ги покриваат ревизорските ризици и кои ги тестира ревизорот за да ги процени нивоата на инхерентниот и контролниот ризик.

### Типични прашања во врска контролата

*Стратешки контроли*

4. Дали оние кои се одговорни за управувањето воспоставиле формална политика за трезорското деловно работење на банката која ги изложува:

   - Овластените активности и производи со кои банката може да тргува во свое сопствено име или во име на трета странка, идеално разложено според производи или ризични групи.
   - Пазарите на кои се случуваат активностите на тргувањето: тие би можеле да бидат регионални пазари, или пак тргување преку шалтер наспроти берзите.
   - Постапките за мерење, анализирање, надзор и контролирање на ризиците.

РЕВИЗИИ НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ НА БАНКИ

- Степенот на дозволените ризични позиции, после земањето предвид на ризикот кој тие го сметаат за прифатлив.
- Соодветните лимити и постапките кои го покриваат вишокот над дефинираните лимити.
- Постапките, вклучувајќи ја и документацијата, кои мора да се следат пред да се воведат нови производи или активности.
- Видот и зачестеноста на извештаите до оние кои се одговорни за управувањето.
- Распоредот и зачестеноста со која се проверува, ажурира и одобрува политиката?

*Оперативни контроли*

5. Дали постои соодветна поделба на должности помеѓу одделот за работа со клиенти и одделот за позадинско работење?

6. Дали следните активности се спроведуваат независно од одделот за работа со клиенти / деловната единица:
   - Конфирмирање на тргувањата.
   - Евидентирање и усогласување на позициите и резултатите.
   - Вреднување на тргувања или независно верификување на пазарните цени.
   - Порамнувања на тргувањата?

7. Дали картичките за тргување се однапред нумерирани (доколку не се генерираат автоматски)?

8. Дали банката има кодекс на однесување за нејзините дилери кој го покрива следното:
   - Спречување на дилерите да тргуваат за своја сопствена сметка.
   - Ограничување на прифаќањето подароци и активности на разонода.
   - Доверливоста на податоците за клиентите.
   - Идентификација на одобрени договорни странки.
   - Постапки за проверка на активностите на дилерите од страна на раководството?

9. Дали политиките за наградување се така структурирани што одбегнуваат поттикнување на преземање на прекумерен ризик?

10. Дали новите производи се воведени само откако се добиени соодветни одобрувања и се воспоставени адекватни постапки и системи за контрола на ризикот?

*Ограничувања и трговска активност*

11. Дали банката има воспоставено сеопфатен сет на лимити за контролирање на пазарните, кредитните и ризиците на ликвидноста за целата институција, деловните единици и поединечните дилери? Некои општо користени лимити се теоретски лимити или лимити на обемот (по валута или договорна страна), лимити за стопирање на загуба, лимити за јаз или доспевање, лимити на подмирување и лимити за ризикувана вредност (како за пазарните, така и за кредитните ризици).

12. Дали лимитите се распределени на ризиците во согласност со севкупните лимити на банката?

13. Дали сите дилери ги знаат своите лимити и како да ги користат? Дали секоја нова трансакција веднаш го намалува расположивиот лимит?

14. Дали постојат постапки кои ги покриваат вишоците над лимитите?

РЕВИЗИИ НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ НА БАНКИ

РЕВИЗИИ НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ НА БАНКИ

*Мерење и управување со ризиците*

15. Дали постои независна функција на управување со ризикот (понекогаш се нарекува и Средна канцеларија) за мерење, следење и контролирање на ризиците? Дали таа ги известува директно оние кои се одговорни за управувањето и повисокиот ниво на раководство?

16. Која метода се користи за мерење на ризикот кој произлегува од трговските активности (на пример, лимити на позициите, лимити на чувствителноста, лимити на ризикуваната вредност)?

17. Дали системите за контрола и управување со ризиците се адекватно опремени за да се справат со обемот, сложеноста и ризикот на трезорските активности?

18. Дали системот за управување со ризиците ги покрива сите портфолија, сите производи и сите ризици?

19. Дали е воспоставена соодветна документација за сите елементи на системот на ризик (методологија, пресметки, параметри)?

20. Дали сите трговски портфолија повторно се вреднуваат, а изложеностите на ризик редовно се пресметува, најмалку дневно за активните трговски операции?

21. Дали моделите, методологиите и претпоставките за управување со ризикот кои се користени за мерење на ризикот и за ограничување на изложеноста редовно се проценуваат, документираат и континуирано ажурираат за да се земат предвид изменетите параметри итн?

22. Дали се анализираат стресните ситуации и се спроведуваат и тестираат сценаријата за „најлош случај" (кои ги земаат предвид неповолните пазарни настани како што се невообичаените промени на цените или непостојаноста, пазарната неликвидност или неисполнувањето на обврските од страна на главната договорна странка)?

23. Дали раководството добива навремени и значајни извештаи?

*Конфирмации*

24. Дали банката користи пишани процедури за:

    - Независно испраќање на однапред нумерирани излезни конфирмации до договорните странки за сите тргувања склучени од страна на дилерите;
    - Независно примање на сите влезни конфирмации и нивното сложување со однапред нумерираните копии од интерните картички за тргување;
    - Независно споредување на потписите на влезните конфирмации со примерок на потписите;
    - Независно конфирмирање на сите зделки за кои не била примена влезна конфирмација; и
    - Независно проследување на разликите кај примените конфирмации?

*Порамнување на трансакциите*

25. Дали се разменети упатства за порамнување помеѓу договорните странки во пишана форма со користење на влезни и излезни конфирмации?

26. Дали упатствата за порамнување се споредуваат со договорите?

РЕВИЗИИ НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ НА БАНКИ

27. Дали порамнувањата ги прават само соодветно овластени вработени кои се независни од иницирањето и евидентирањето на трансакциите и само врз основа на овластени пишани упатства?
28. Дали сите планирани порамнувања (примања и плаќања) се пријавуваат дневно во пишана форма до одделот за порамнување така што двојните барања и пропустите да се примат плаќањата може веднаш да бидат откриени и проследени?

29. Дали сметководствените книжења се подготвуваат врз основа или се проверуваат во однос на поткрепувачката документација од страна на оперативниот персонал, освен од страна на оние кои ја водат евиденцијата на некомплетираните договори или извршуваат парични функции?

*Евидентирање*

30. Дали се генерираат извештаи за отстапувања за надминувањата на лимитите; ненадејни зголемувања на обемот на тргувањето од страна на кој било трговец, клиент или договорна страна; трансакции со невообичаени договорни стапки итн.? Дали тие се следат брзо и независно од дилерите?

31. Дали банката има процедури во пишана форма кои бараат:
    - Евидентирање на сите искористени и неискористени картички за тргување;
    - Промптно евидентирање на сите трансакции во сметководствената евиденција од страна на независна странка, вклучувајќи ги и процедурите за идентификување и исправање на одбиените трансакции;
    - Дневно усогласување на дилерските позиции и добивките со сметководствената евиденција и брзо истражување на сите разлики; и
    - Редовни извештаи до раководството со соодветни детали кои овозможуваат следење на лимитите кои се спомнати погоре?

32. Дали сите усогласувања на *nostro* и *vostro* сметките се извршуваат често и од страна на вработени кои се независни од функцијата на порамнување?

33. Дали времените сметки редовно се проверуваат?

34. Дали банката има сметководствен систем кој и дозволува да подготвува извештаи кои ја покажуваат нејзината моментална, терминска, нето отворена и севкупна позиција за различните видови на производи, како на пример:
    - Според купување и продажба, според валута.
    - Според датуми на доспевање, според валута.
    - Според договорна странка, според валута?

35. Дали отворените позиции се ревалоризираат периодично (на пример, дневно) во однос на тековни вредности засновани на котираните цени или цените добиени директно од независни извори?

*Општи ревизорски постапки*

36. Извесни ревизорски постапки се применуваат на опкружувањето во кое се извршуваат трезорските активности. За да го разбере ова опкружување, ревизорот стекнува разбирање за:
    - Опсегот, обемот, сложеноста и ризикот на трезорските активности.
    - Важноста на трезорските активности во однос на други деловни активности на банката.
    - Рамката во којашто се случуваат трезорските активности.
    - Организациската интеграција на трезорските активности.

РЕВИЗИИ НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ НА БАНКИ

37. Откако ревизорот ќе го стекне ова разбирање и ќе спроведе тестови на контроли со задоволителни резултати, ревизорот вообичаено ги проценува:

- Точноста на евидентирањето на трансакциите во кои биле вклучени во текот на периодот и поврзаните добивки и загуби, со посочување на картичките за зделките и ливчињата за конфирмирање.
- Потполноста на трансакциите и правилното усогласување помеѓу одделот за работа со клиенти и сметководствените системи на отворените позиции на крајот на периодот.
- Постоењето на неподмирени позиции по пат на конфирмации од трети странки на некој меѓудатум или на крајот на периодот.
- Соодветноста на девизните курсеви, каматните стапки или други основни пазарни стапки користени на датумот на крајот на годината за пресметување на нереализираните добивки и загуби.
- Соодветноста на моделите за вреднување и претпоставките кои се користени за да се определи објективната вредност на финансиските инструменти во оптек заклучно со крајот на периодот.
- Соодветноста на сметководствените политики користени особено околу признавањето на приходите и правењето разлика помеѓу инструменти за хеџирање и тргување.

38. Релевантни аспекти на трезорските операции кои вообичаено наметнуваат зголемени ревизорски ризици се објаснети подолу:

*Промени во производите или активностите*

39. Определени ризици често се јавуваат кога се воведуваат нови производи или активности. За да ги покрие овие ризици ревизорот од почеток настојува да потврди дека за овие случаи се воспоставени однапред дефинирани постапки . Вообичаено, банката треба да ги започне овие активности само кога е осигуран мирен тек на новите трансакции преку системот на контроли, кога релевантните ИТ системи се целосно воспоставени (или кога е воспоставена адекватна привремена системска поддршка), а релевантните постапки се правилно документирани. Новите инструменти со кои се тргува вообичаено се предмет на внимателна проверка од страна на ревизорот, кој иницијално добива листа на сите нови производи воведени во текот на периодот (или целосна листа на сите инструменти за кои биле склучени трансакции). Врз основа на овие информации, ревизорот го воспоставува поврзаниот профил на ризик и настојува да ја потврди веродостојноста на системот на интерна контрола и сметководствениот систем.

*Потпирање на компјутерски експерти*

40. Поради обемот на трансакциите, речиси сите банки го поддржуваат циклусот на трезорски трансакции со користење на ИТ системи. Поради сложеноста на системите кои се користат и инволвираните постапки, ревизорот вообичаено бара помош од ИТ експерти за да ги обезбеди соодветните вештини и знаење при тестирањето на системите и релевантните салда на сметки.

*Целта за која се преземаат трансакциите*

41. Ревизорот разгледува дали банката држи шпекулативни позиции во финансиските инструменти или ги хеџира нив со други трансакции. Целта на склучувањето на ваквите трансакции, независно дали се работи за хеџирање или тргување, треба да биде идентификувана во фазата на тргување со цел да се примени точниот сметководствен третман. Кога трансакциите се склучени за хеџинг цели, ревизорот го разгледува соодветниот сметководствен третман и презентирањето на ваквите трансакции и спротивставените средства / обврски, во согласност со релевантните сметководствени барања.

*Процедури за вреднување*

РЕВИЗИИ НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ НА БАНКИ

42. Вонбилансните финансиски инструменти вообичаено се вреднуваат според пазарната или објективната вредност, освен инструментите кои се користат за хеџинг цели, коишто, според многу рамки за финансиско известување, се вреднуваат на истата основа како и основната ставка која се хеџира. Кога пазарните цени за даден инструмент не се лесно достапни, за определување на објективната вредност може да се користат финансиските модели кои распространето се користат во банкарската дејност. Покрај обелоденувањето на теоретските износи на отворените позиции, неколку земји бараат обелоденување и на потенцијалниот ризик кој се јавува, како на пример, еквивалентот на кредитниот ризик и вредноста за замена на ваквите инструменти во оптек.

43. Ревизорот вообичаено ги тестира користените модели за вреднување, вклучувајќи ги и контролите кои го опкружуваат нивното делување, и разгледува дали деталите од поединечните договори, стапките за вреднување и претпоставките се соодветно внесени во овие модели. Бидејќи повеќето од овие инструменти се развиени пред скоро време, ревизорот обрнува особено внимание на нивното вреднување и, притоа, ги има на ум следните фактори:

- Може да нема правни преседани во однос на условите на основните договори. Ова го прави тешко проценувањето на полноважноста на тие услови.

- Може да постои релативно мал број на раководен персонал кој е запознаен со инхерентните ризици на тие инструменти. Ова може да доведе до повисок ризик од случување на погрешни прикажувања и поголема тешкотија во воспоставувањето на контролите кои би ги спречиле погрешните прикажувања или би ги откриле и корегирале на навремена основа.

- Некои од овие инструменти не постоеле во текот на полниот економски циклус (мечкин и биков пазар, високи и ниски каматни стапки, големо и мало тргување и променливоста на цените) и затоа може да биде потешко да се процени нивната вредност со истиот степен на сигурност како и за повеќето воспоставени инструменти. На сличен начин, може да биде тешко да се предвиди со достатен степен на сигурност корелацијата на цената со другите пребивачки инструменти кои ги користела банката за да ги хеџира своите позиции.

- Моделите користени за вреднување на таквите инструменти може да не функционираат правилно во абнормални пазарни услови.

44. Дополнително, ревизорот ја разгледува и потребата од, како и адекватноста на, резервирањата за финансиските инструменти, како што е резервирањето за ризикот на ликвидноста, резервирањето за ризикот на моделирањето и резервата за оперативниот ризик. Сложеноста на извесни инструменти бара специјалистичко познавање. Доколку ревизорот не ја поседува професионалната компетентност за извршување на потребните ревизорски постапки, тогаш треба да побара совет од соодветни експерти.

45. Друго прашање од особен интерес за ревизорот се трансакциите кои се склучени по стапки кои се надвор од преовладувачките пазарни стапки; тие често го вклучуваат ризикот од скриени загуби или измамничка активност. Како резултат, банката вообичаено обезбедува механизми кои се способни да откриваат трансакции кои не се во согласност со пазарните услови. Ревизорот прибавува достатни соодветни ревизорски докази во однос на веродостојноста на функцијата која ја извршува оваа задача. Ревизорот исто така ја зема предвид и проверката на примерок од идентификуваните трансакции.

**Заеми и аванси**

*Вовед*

46. Според консултативниот документ, "Принципи за управување со кредитниот ризик", издаден од страна на Базелскиот комитет за банкарска супервизија, кредитниот ризик

наједноставно се дефинира како потенцијал банката заемопримател или договорната страна да не ги исполнат своите обврски во согласност со договорените услови.

47. Заемите и авансите се примарниот извор на кредитен ризик за повеќето банки, бидејќи тие вообичаено се најзначајните средства на банката и го создаваат најголемиот дел од приходите. Најважниот фактор во давањето на заеми е износот на кредитниот ризик поврзан со процесот на одобрување на заеми. За поединечни заеми, кредитниот ризик се однесува на способноста и подготвеноста на заемопримателот да плати. Покрај заемите, другите извори на кредитниот ризик ги вклучуваат акцептите, меѓубанкарските трансакции, финансирањето на трговски зделки, девизните трансакции, финансиските фјучерси, свопови, обврзници, сопственички инструменти, опции и продолжувањето на обврзувањата и гаранциите и порамнувањето на трансакциите.

48. Кредитниот ризик преставува главна причина за сериозни банкарски проблеми и е директно поврзан со слаби кредитни стандарди за заемопримателите и договорните странки, недостаток на квалификувана експертиза во однос на одобрувањето на заеми, лошо управување со ризикот на портфолиото и недостаток на внимание кон промените во економските или другите околности кои може да доведат до влошување на кредитната положба на договорните странки на банката. Ефективното управување со кредитниот ризик преставува клучна компонента на сеопфатниот пристап кон управувањето со ризикот и е од суштинско значење за долгорочниот успех на која било банкарска организација. Кога управуваат со кредитниот ризик, банките треба да го разгледаат нивото на инхерентниот ризик како за поединечните заеми или трансакции, така и за вкупното портфолио на средства. Банките исто така треба да го анализираат и ризикот помеѓу кредитниот ризик и другите ризици.

*Типични прашања во врска со контролата*

49. Кредитниот ризик произлегува од карактеристиките на заемопримателот и од природата на изложеноста. Кредитната способност, земјата во која делува и природата на деловното работење на заемопримателот влијаат на степенот на кредитниот ризик. На сличен начин, кредитниот ризик е под влијание на целта и обезбедувањето за изложеноста.

50. Кредитната функција може погодно да се подели во следниве категории:

(а) Настанување и исплата.

(б) Следење.

(в) Наплата.

(г) Периодична проверка и оценување.

*Настанување и исплата*

51. Дали банката добива комплетни и информативни барања за заем, вклучувајќи ги и финансиските извештаи на заемопримателот, изворот на отплата на заемот и наменетата употреба на приливите?

52. Дали банката има пишани упатства за критериумите кои треба да се користат при проценувањето на барањата за заем (на пример, покриеност на каматата, барања за маржа, коефициентот на сооднос на долг спрема главнина)?

53. Дали банката добива кредитни извештаи или има независни истражувања кои се спроведуваат за потенцијалните заемопримателите?

54. Дали банката користи процедури со кои се осигурува идентификување на заемите одобрени на поврзани странки?

55. Дали постои соодветна анализа на кредитните информации за клиентите, вклучувајќи ги и проектираните извори на сервисирање и отплата на заемите?

РЕВИЗИИ НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ НА БАНКИ

56. Дали лимитите за одобрување на заемите се засновани на стручноста на службеникот за позајмување?

57. Дали за заемите кои ги надминуваат пропишаните лимити се бара соодветно одобрување од одборот за одобрување на заеми или одборот на директори?

58. Дали постои соодветна поделба на должностите помеѓу функцијата на одобрување на заеми и функциите на следење на отплатата на заемите, наплата и проверка?

59. Дали се верификува сопственоста на колатералот за заемите и приоритетот на учеството во обезбедувањето?

60. Дали банката осигурува дека заемопримателот потпишува правно полноважен документ како доказ на обврската за отплата на заемот?

61. Дали се испитуваат гаранциите за да се осигура дека тие се правно полноважни?

62. Дали документацијата која го поткрепува барањето за заем се проверува и одобрува од страна на вработен кој е независен од службеникот за позајмување?

63. Дали постои контрола со која се осигурува соодветно регистрирање на обезбедувањето (на пример, евидентирање на товарите кај државните тела)?

64. Дали постои адекватно физичко обезбедување на меници те, колатералот и поткрепувачките документи?

65. Дали постои контрола која осигурува дека плаќањата по заемите веднаш се евидентираат?

66. Дали постои контрола која осигурува, до степенот до којшто е можно, дека заемопримателот ги користи приливите од заемот за наменетата цел?

*Следење*

67. Дали се подготвени бруто биланси и усогласени со синтетичките сметки од страна на вработени кои не ги обработуваат или евидентираат трансакциите на заем?

68. Дали извештаите за заемите за кои доцни отплатата на главницата или каматата се подготвуваат на навремено?

69. Дали тие извештаи ги проверуваат вработени кои се независни од функцијата на одобрување на заеми?

70. Дали се користат процедури за следење на придржувањето на заемопримателот кон кои било ограничувања на заемот (на пример, одредби од договори) и барања за обезбедување на информации на банката?

71. Дали се воспоставени процедури кои бараат периодична повторна проценка на вредноста на колатералот?

72. Дали се воспоставени процедури со кои се осигурува дека финансиската состојба и резултатите од работењето на заемопримателот се проверуваат на редовна основа?

73. Дали се воспоставени процедури со кои се осигурува дека клучните административни датуми, како што е обновувањето на регистрирањето на обезбедувањето, се точно евидентирани и по нив се постапува како што се јавуваат?

*Наплата*

РЕВИЗИИ НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ НА БАНКИ

74. Дали евиденцијата за наплатата на главницата и каматата и ажурирањето на салдата на сметките за заемите ја водат вработени кои се независни од функцијата на доделување на кредити?

75. Дали постои контрола која осигурува дека заемите кои доцнат се проследуваат за плаќање на навремена основа?

76. Дали се воспоставени пишани процедури со кои се дефинира политиката на банката за надоместување на неподмирената главница и камата преку правни процедури, како што е присилната наплата на хипотека или ставањето на имот под судска забрана?

77. Дали се воспоставени процедури кои обезбедуваат редовно конфирмирање на салдата на заемите по пат на директна пишана комуникација со заемопримателот од страна на вработени кои се независни од функциите на доделување на кредити и евидентирање на заемите, како и независно истражување на разликите за кои е известено?

*Периодични проверки и оценување*

78. Дали се воспоставени процедури за независна проверка на сите заеми на редовна основа, вклучувајќи и:

- Проверка на резултатите од процедурите на следење наведени погоре.
- Проверка на тековните прашања кои влијаат врз заемопримателите во релевантните географски сектори и сектори според дејност?

79. Дали се применуваат соодветни пишани политики со кои се воспоставуваат критериуми за:

- Утврдување на резервирањата за загуба по заеми.
- Прекинување на разграничувањата за камата (или воспоставување на пребивачки резервирања).
- Вреднување на колатералното обезбедување за целите на резервирања за загуби.
- Анулирање на претходно утврдените резервирања.
- Продолжување на разграничувањата на камата.
- Отпишување на заеми?

80. Дали се воспоставени процедури со кои се осигурува дека сите потребни резервирања се внесени во сметководствената евиденција навремено?

*Општи ревизорски процедури*

81. Следните ревизорски процедури се наменети да му овозможат на ревизорот да ги открие оперативните стандарди и процеси кои банката ги има воспоставено и да разгледа дали контролите во однос на управувањето со кредитниот ризик се адекватни.

*Планирање*

82. Ревизорот стекнува знаење и разбирање за методата којашто банката ја користи за контролирање на кредитниот ризик. Ова вклучува прашања како што се следниве:

- Процесот на следење на изложеноста на банката и нејзиниот систем за осигурување дека сите позајмувања на поврзаните странки се идентификувани и соберени.
- Методата на банката за проценување на вредноста на обезбедувањето за изложеноста и за идентификување на потенцијални и дефинитивни загуби.
- Практиката за одобрување на заеми и базата на клиенти на банката.

РЕВИЗИИ НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ НА БАНКИ

83. Ревизорот разгледува дали програмата за проверка на изложеноста обезбедува независност од функциите на одобрување на заеми, вклучувајќи и дали зачестеноста е достатна за да се обезбедат навремени информации во врска со растечките трендови кои се јавуваат во портфолиото и општите економски услови и дали зачестеноста е зголемена за идентификувани проблематични кредити.

84. Ревизорот ги разгледува квалификациите на персоналот вклучен во функцијата на проверка на кредитите. Дејноста се менува рапидно и фундаментално креира недостаток на квалификувана стручност во однос на одобрувањето на заеми. Ревизорот разгледува дали персоналот за проверка на кредитите го поседува потребното знаење и вештини за управување и оценување на активностите на одобрување на заеми.

85. Ревизорот ги разгледува, преку информациите кои се добиени претходно, причините за постојните проблеми или слабости во рамките на системот. Ревизорот разгледува дали тие проблеми или слабости преставуваат потенцијал за идни проблеми.

86. Ревизорот ги проверува извештаите на раководството и разгледува дали тие се достатно детални за оценување на факторите на ризик.

87. Забележете дека дефинирањето и ревизијата на трансакциите за одобрување на заеми на поврзаните странки е тешко бидејќи трансакциите со поврзаните странки не се идентификуваат лесно. Потпирањето е примарно на раководството да ги идентификува сите поврзани странки и трансакции со поврзани странки, а ваквите трансакции може да не бидат лесно откриени од системите на интерна контрола на банката.

*Тестови на контрола*

88. Ревизорот стекнува знаење и разбирање за методата на банката за контролирање на кредитниот ризик. Ова вклучува прашања како што се:

- Портфолиото на изложеноста и различните особини и карактеристики на изложеноста;
- Документацијата за изложеноста којашто ја користи банката;
- Што преставува соодветна документација за изложеноста за различни видови на изложености; и
- Процедурите и нивоата на овластување за дозволување на изложеноста на банката.

89. Ревизорот ги проверува политиките за одобрување на заеми и разгледува дали:

- Политиките се проверуваат и ажурираат периодично за да се осигура дека тие се релевантни во однос на променливите пазарни прилики и новите деловни линии на банката; и
- Оние кои се одговорни за управувањето ги одобриле политиките и дали банката се придржува кон нив.

90. Ревизорот го испитува системот на известување за проверката на изложеноста, вклучувајќи ги и меморандумите на кредитните датотеки и годишниот распоред или план за проверка на изложеноста и разгледува дали е целосен, точен и навремен и дали обезбедува достатни информации за да му овозможи на раководството да го идентификува и контролира ризикот. Дали извештаите вклучуваат:

- Идентификување на проблематични кредити.
- Тековни информации во врска со портфолиото на ризици.
- Информации кои се однесуваат на трендовите кои се јавуваат во портфолиото и подрачјето на одобрување на заеми?

91. Ревизорот ја разгледува природата и обемот на делокругот на проверката за изложеноста, вклучувајќи го и следното:

- Методата за избор на изложеноста.
- Начинот на кој се проверуваат изложеностите, вклучувајќи и:
  - Анализа на тековната финансиска состојба на заемопримателот која ја покрива способноста за отплаќање, и
  - Тестирање на документација за исклучоци, отстапувања од политиката, неусогласеност со интерните процедури и кршење на законите и прописите.

92. Ревизорот ја разгледува ефективноста на кредитната администрација и управувањето со портфолиото преку испитување на следното:
    - Општата филозофија на раководството во однос на одобрувањето на заемите на таков начин што извлекува одговори од раководството.
    - Ефектот на кредитите кои не се поткрепени со тековни и потполни финансиски информации и анализа на способноста за отплаќање.
    - Ефектот на кредитите за кои документацијата за изложеноста и колатералот е недоволна.
    - Обемот на изложеностите не е правилно структуиран, на пример, кога распоредот на отплаќањето не е поврзан со целта на изложеноста.
    - Обемот и природата на концентрациите на кредити, вклучувајќи ги и концентрациите на доверливи и критикувани кредити.
    - Соодветноста на пренесувањата на кредити со слаб квалитет на или од друга филијала.
    - Точноста и комплетноста на извештаите.
    - Компетентноста на раководството на високо ниво, службениците за изложеност и персоналот за администрирање на кредитите.

*Суштински постапки*

93. Ревизорот го разгледува степенот на знаење кое го поседува раководството за проблемите на банката во врска со кредитната изложеност преку селективни проверки на датотеките на изложеноста. Критериумите за избор го вклучуваат следното:
    - Сметки со неподмирено салдо еднакво на или поголемо од определен износ.
    - Сметки „на листа за следење“ со неподмирено салдо кое надминува определен износ.
    - Сметки со резервирање кое надминува определен износ.
    - Сметки со кои ракува одделот кој управува со проблематичните сметки на банката или со сметките со повисок ризик.
    - Сметки за кои главницата или каматата поголеми од определениот износ доцнат повеќе од определен период.
    - Сметки кај кои износот кој не е подмирен е над овластената кредитна линија.
    - Сметки со ентитети кои работат во дејности или земји за кои општото економско познавање на ревизорот укажува дека би можеле да бидат ризични.
    - Проблематични сметки идентификувани од страна на банкарските регулативни тела и проблематични сметки избрани во претходната година.
    - Степенот на изложеност на другите финансиски институции на меѓубанкарски линии.

94. Покрај тоа, кога од банкарскиот персонал било побарано да ги резимира карактеристиките на сите изложености над определена големина групирани врз основа на поврзаноста, ревизорот ги проверува резимирањата. Изложеностите со следните карактеристики може да укажат на потребата од подетална проверка:

РЕВИЗИИ НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ НА БАНКИ

- Големи оперативни загуби во последната фискална година.
- Повеќекратни оперативни загуби (на пример, 2 или повеќе години).
- Висок коефициент на сооднос на долгот спрема главнината (на пример, поголем од 2:1 – коефициентот ќе се разликува во зависност од дејност).
- Непочитување на условите од договорот.
- Модифициран ревизорски извештај.
- Обезбедени информации кои не се тековни или потполни.
- Аванси кои се значајно необезбедени или обезбедени главно со гаранција.
- Сметки за кои не се извршуваат проверки од страна на раководството на банката на навремена основа.

95. Ревизорот ги избира изложеностите кои детално ќе ги проверки од листата на изложеностите кои се дадени погоре користејќи ги критериумите за избор на примерокот кои се определени погоре и ги добива документите кои се потребни за разгледување на наплатливоста на изложеностите. Тие може да го вклучат следното:
    - Датотеките со документацијата за изложеноста и обезбедувањето.
    - Листи или извештаи за доцнења.
    - Прегледи на активности.
    - Претходни листи на сомнителни сметки.
    - Извештај за нетековна изложеност.
    - Финансиски извештаи на заемопримателот.
    - Извештаи за вреднување на обезбедувањето.

96. Користејќи ја датотеката со документацијата за изложеноста, ревизорот:
    - Го потврдува видот на изложеноста, каматната стапка, датумот на доспевање, роковите за отплата, обезбедувањето и наведената цел на изложеноста.
    - Разгледува дали документите за обезбедувањето даваат докази за регистрирањето на соодветен начин, како и дека банката добила соодветен правен совет за правната полноважност на обезбедувањето.
    - Разгледува дали објективната вредност на обезбедувањето е адекватна (особено за оние изложености на ризици каде може да се бара резервирање) за да ја обезбеди изложеноста и дека, кога е применливо, обезбедувањето било соодветно покриено со осигурување. Критично ги оценува проценките на колатералот, вклучувајќи ги и методите и претпоставките на проценителот.
    - Ја оценува наплатливоста на обезбедувањето и ја разгледува потребата за резервирање во однос на сметката.
    - Определува дали соодветни нивоа на овластување во рамките на банката го одобриле барањето за изложеноста или обновувањето.
    - Ги проверува периодичните финансиски извештаи на заемопримателот и забележува значителни износи и оперативни коефициенти (односно, обртен капитал, заработувачка, акционерска главнина и сооднос на долг спрема главнина).
    - Ги проверува сите белешки и преписка содржани во датотеката за проверка на изложеноста. Ја забележува зачестеноста на проверката која ја извршува персоналот на банката и разгледува дали е во рамките на упатствата на банката.

97. Ревизорот разгледува дали постојат политики и процедури за проблематични и разработени изложености, вклучувајќи го и следното:

- Периодична проверка на поединечни проблематични кредити.
- Упатство за наплата или зајакнување на изложеноста, вклучувајќи ги и барањата за ажурирање на вредностите на колатералот и позициите на товарот, проверката на документацијата, извештаите на барање на службениците.
- Обемот и трендот на веќе доспеаните и неразграничените кредити.
- Квалификувани службеници се справуваат со проблематичните изложености.
- Упатства за правилно сметководство за проблематични изложености, на пример, политика за неразграничување, политика за посебна резерва.

98. Дополнително, проценувањето на адекватноста на резервирањата за поединечните изложености, ревизорот разгледува и дали треба да се воспостават какви било дополнителни резервирања за посебни категории или класи на изложености (на пример, изложености на кредитните картички и изложености на ризикот на земјата) и ја проценува адекватноста на кои било резервирања кои банката може да ги има воспоставено преку дискусии со раководството.

РЕВИЗИИ НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ НА БАНКИ

**Додаток 3**

## Примери на финансиски информации, коефициенти и показатели кои вообичаено се користат во анализата на финансиската состојба и успешност на банката

Постои голем број на финансиски коефициенти кои се користат за анализа на финансиската состојба и успешноста на банката. Иако овие коефициенти се разликуваат до извесен степен од земја до земја и од банка до банка, сепак нивната основна цел се стреми да остане иста, односно да обезбеди мерки на успешноста во однос на претходните години, во однос на планот и спрема другите банки. Ревизорот ги разгледува коефициентите добиени од една банка во контекстот на слични коефициенти постигнати од страна на други банки за кои ревизорот има, или може да добие, достатни информации.

Овие коефициенти вообичаено спаѓаат во една од следниве категории:

- Квалитет на средствата.
- Ликвидност.
- Заработувачка.
- Адекватност на капиталот.
- Пазарен ризик.
- Ризик на финансирање.

Подолу се објаснети оние сеопфатни коефициенти со кои ревизорот најверојатно ќе се сретне. Раководството вообичаено подготвува многу други, подетални коефициенти кои му помагаат во анализата на состојбата и успешноста на банката и нејзините различни категории на средства и обврски, оддели и пазарни сегменти.

(1) Коефициенти на квалитетот на средствата:

- Загуби по заеми спрема вкупни заеми.
- Ненаплатливи заеми спрема вкупни заеми.
- Резервирања за загуби по заеми спрема ненаплатливи заеми.
- Покриеност на загубите по заеми со заработувачката.
- Зголемување на резервирањата на загуби по заеми спрема бруто добивката.
- Големина, концентрација на кредитниот ризик, воспоставување на резервирања.

(2) Коефициенти на ликвидноста:

- Пари и ликвидни хартии од вредност (на пример, оние кои доспеваат во рок од 30 дена) спрема вкупни средства.
- Пари, ликвидни хартии од вредност и хартии од вредност кои лесно може да се продадат на пазарот спрема вкупни средства.
- Меѓубанкарски и обврски по депозити на пазарот на пари спрема вкупни средства.

(3) Коефициенти на заработувачката:

- Повратна просечни вкупни средства.
- Повратна просечна вкупна главнина.
- Нето каматна маржа како процент од просечните вкупни средства и просечните средства кои носат заработувачка.
- Приходи од камата како процент од просечните каматоносни средства.

- Расход за камата како процент од просечните каматоносни обврски.
- Приходи кои не се од камата како процент од просечните обврзувања.
- Приходи кои не се од камата како процент од просечните вкупни средства.
- Расходи кои не се од камата како процент од просечните вкупни средства.
- Расход кои не се од камата како процент од оперативната добивка.

(4) Коефициенти на адекватноста на капиталот:

- Главнина како процент од вкупните средства.
- Прв степен на капитал како процент од ризично-пондерирани средства.
- Вкупен капитал како процент од ризично-пондерирани средства.

(5) Пазарен ризик:

- Концентрација на ризикот на определени дејности или географски подрачја.
- Ризикувана вредност.
- Анализа на јазови и времетраење (во основа, анализа на доспеаноста и ефектот на промените на каматните стапки врз заработувачката или сопствените финансиски средства на банката).
- Релативна големина на ангажманите и обврските.
- Ефект на промените на каматните стапки врз заработувачката или сопствените финансиски средства на банката.

(ѓ) Ризик на финансирање:

- Финансиските средства на клиентот спрема вкупните финансиски средства (на клиентот плус меѓубанкарските).
- Доспевања.
- Просечна стапка на позајмување.

РЕВИЗИИ НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ НА БАНКИ

**Додаток 4**

## Ризици и прашања кај гаранциите за емисии на хартии од вредност и брокерството со хартии од вредност

### Гаранција за емисија на хартии од вредност

Многу банки обезбедуваат финансиски услуги како што е гаранција за емисија на понуда на хартии од вредност на јавноста или помагање во приватниот пласман на хартиите од вредност. Банките кои се ангажирани во такви активности може да бидат изложени на значајни ризици кои имаат импликации врз ревизијата. Овие активности и ризиците поврзани со нив се навистина сложени, па се размислува за користење на експерти за вакви прашања.

Видот на хартиите од вредност чијашто емисија се гарантира, како и структурата на понудата, влијаат врз ризиците присутни во активностите на гарантирање на емисијата на хартии од вредност. Во зависност од тоа како е структуирана понудата на хартиите од вредност, од гарантот на емисијата може да се бара да купи дел од понудените позиции. Ова создава потреба да се финансираат непродадените делови и го изложува ентитетот на пазарниот ризик на сопственоста.

Исто така, постои и значаен елемент на правен и регулативен ризик кој го наметнува законодавството во која што се случува понудата на хартиите од вредност. Примерите на подрачјата на правен и регулативен ризик ја вклучуваат изложеноста на гарантот на емисијата на материјални погрешни прикажувања вклучени во регистрацијата на хартиите од вредност или извештајот за понудата и локалните прописи кои ја регулираат дистрибуцијата и тргувањето кај јавните понуди. Исто така, вклучени се и ризиците кои произлегуваат од инсајдерското тргување и пазарната манипулација од страна на раководството или персоналот на банката. Приватните пласмани вообичаено се спроведуваат на ниво на агенција и затоа резултираат во помал ризик од оној кој е поврзан со јавната понуда на хартиите од вредност. Сепак, ревизорот ги зема предвид локалните прописи кои ги покриваат приватните пласмани.

### Брокерство со хартии од вредност

Многу банки исто така се вклучени и во активности на брокерство со хартии од вредност кои вклучуваат олеснување на трансакциите со хартиите од вредност на клиентите. Како и кај гаранцијата на емисијата на хартиите од вредност, банките кои се ангажирани во овие активности (како брокер, дилер или и двете) може да бидат изложени на значајни ризици кои имаат импликации врз ревизијата. Овие активности и ризиците поврзани со нив се навистина сложени, па се размислува за користење на експерти за вакви прашања.

Видовите на услугите кои им се понудени на клиентите и методите користени за нивното испорачување го определуваат видот и опсегот на ризиците кои се присутни во активностите на брокерството со хартиите од вредност. Бројот на берзите на хартии од вредност на кои банката го спроведува деловното работење и ги извршува тргувањата за своите клиенти исто така влијае врз профилот на ризик. Една услуга која често се нуди е продолжувањето на кредитите на клиентите кои ги купиле хартиите од вредност со помош на заем добиен специјално за таа цел, што резултира во кредитен ризик за банката. Друга вообичаена услуга е дејствувањето како депозитар за хартиите од вредност во сопственост на клиентите. Ентитетите се исто така изложени на ризиците на ликвидноста поврзани со финансирањето на брокерските активности со хартиите од вредност. Поврзаните фактори на ревизорскиот ризик се слични на оние објаснети во Додаток 5, "Ризици и прашања во управувањето со средствата".

Исто така, постои и значаен елемент на правен и регулативен ризик кој го наметнува законодавството во којашто се случуваат брокерските активности со хартиите од вредност. Ова може да претставува прашање за регулативно известување од страна на банката, извештаи упатени од ревизорот директно до регулаторите, како и, од гледна точка на угледот, финансиски ризик кој може да се јави во случај на регулативно кршење од страна на банката.

РЕВИЗИИ НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ НА БАНКИ

**Додаток 5**

**Ризици и прашања во приватното банкарство и управувањето со средствата**

**Приватно банкарство**

Обезбедувањето на повисоки нивоа на банкарски услуги на поединци, типично луѓе со висока нето вредност, вообичаено е познато како приватно банкарство. Овие поединци често може да имаат постојано место на живеење во земја различна од онаа на банката. Пред да ги ревидира приватните банкарски активности, ревизорот треба да ги разбере основните контроли над тие активности. Ревизорот го разгледува степенот на способноста на ентитетот да ги препознае и да управува со потенцијалните ризици на угледот и правни ризици кои може да бидат поврзани со неадекватното познавање и разбирање на личната и деловната историја на клиентот, изворите на богатството и користењето на приватни банкарски сметки. Ревизорот го разгледува следното:

- Дали надгледувањето на приватните банкарски активности од страна на раководството го вклучува создавањето на соодветна корпоративна култура. Покрај тоа, високите нивоа на раководство треба да постават цели, а повисокото раководство мора активно да бара усогласеност со корпоративните политики и процедури.

- Политиките и процедурите за приватните банкарски активности треба да бидат во пишана форма и треба да вклучат достатни упатства за да осигураат дека постои адекватно познавање на клиентите на ентитетот. На пример, политиките и процедурите треба да бараат ентитетот да добива информации за идентификувањето и основни историски информации за своите клиенти, да го опише изворот на богатството на клиентот и деловните линии, да бара референци, да ги обработува препораките и да ги идентификува сомнителни трансакции. Ентитетот треба исто така да има и адекватни кредитни политики и постапки кои ги покриваат, меѓу другото, и прашањата поврзани со перењето пари, како што е одобрувањето на заеми обезбедени со паричен колатерал.

- Практиките на управувањето со ризикот и системите за следење треба да ја потенцираат важноста на стекнувањето и задржувањето на документацијата која се однесува на клиентите, како и важноста на длабинската анализа при добивањето на информации од проследувањето кога е потребно да се верификуваат или поткрепат информациите обезбедени од страна на даден клиент или негов или нејзин претставник. Својствено за стабилното приватно банкарско работење е потребата да се следат барањата за идентификување на клиентот. Информационите системи треба да бидат способни за следење на сите аспекти на приватните банкарски активности на ентитетот. Тие вклучуваат системи кои на раководството му обезбедуваат навремени информации кои се потребни за анализирање и ефективно управување на приватното банкарско деловно работење, како и системи кои му овозможуваат на раководството да ги надгледува сметките за сомнителни трансакции и да ги известува за таквите случаи органите за спроведување на законот и банкарските супервизори како што бараат прописите или законите.

Ревизорот ги разгледува проценетите нивоа на инхерентниот и контролниот ризик кои се поврзани со приватните банкарски активности кога ја определува природата, временскиот распоред и обемот на суштинските постапки. Листата која следува идентификува многу од вообичаените фактори на ревизорскиот ризик кои треба да се земат предвид кога се определува природата, временскиот распоред и обемот на постапките кои треба да се извршат. Бидејќи приватното банкарство често вклучува активности на управување со средствата, факторите на ревизорскиот ризик поврзани со активностите на управувањето со средствата се исто така вклучени подолу.

- *Усогласеност со регулативните барања.* Приватното банкарство е силно регулирано во многу земји. Ова може да претставува прашање за регулативно известување од страна на банката, извештаи упатени од ревизорот директно до регулаторите, како и, од гледна точка на угледот и финансискиот ризик кој може да се јави во случај на регулативно кршење од страна на банката. Исто така, природата на приватните банкарски активности може да ја зголеми подложноста на банката на перење пари па, оттука, може да се зголеми и

оперативниот ризик, регулативниот ризик и ризикот на угледот, што може да има импликации врз ревизијата.

- *Доверливост.* Ова вообичаено е карактеристика на приватното банкарство. Покрај вообичаеното чување тајност што повеќето земји го договараат кај односите банка/клиент, многу законодавства каде што приватното банкарство е вообичаено имаат дополнителни закони за банкарска тајност кои може да ја намалат способноста на регулаторите, даночните тела или полицијата, од нивната сопствена или друго законодавство да пристапуваат до информациите за клиентот. Банката може да бара да се наметнат ограничувања на пристапот на ревизорот до имињата на приватните клиенти на банката, влијаејќи врз способноста на ревизорот да ги идентификува трансакциите со поврзаните странки. Поврзано прашање е тоа што клиентот може да побара од банката да не испраќа кореспонденција, вклучувајќи ги и извештаите за сметката, ("сметки со задржување на поштата"). Ова може да ја намали способноста на ревизорот да прибави докази за комплетноста и точноста и, во отсуство на адекватни алтернативни постапки, ревизорот ги разгледува овие импликации врз ревизорскиот извештај.

- *Измама на раководството.* Цврстата доверливост и личната природа на приватните банкарски односи може да ја намалат ефективноста на интерните контроли кои обезбедуваат надзор и надгледување на персоналот кој работи на приватните прашања на клиентот. Високиот степен на личната доверба која може да постои помеѓу клиентот и неговиот приватен банкар може да го зголеми ризикот затоа што на многу приватни банкари им е даден некаков степен на самостојност во управувањето со прашањата на нивните клиенти. Овој ризик се влошува до тој степен што приватните клиенти може да не бидат во состојба да ги верификуваат нивните прашања на редовна основа како што е објаснето погоре.

- *Услуги кои се обликувани за законско пренесување на извесен степен на сопственост / контрола над средствата на трети странки, вклучувајќи ги и старателствата и другите слични правни аранжмани.* Ваквите аранжмани не се ограничуваат само на приватните банкарски односи, иако се вообичаено присутни кај нив. За банката, ризикот е дека условите на старателството или друг правен аранжман нема да се почитуваат или дека истите не се усогласени со применливиот закон. Ова ја изложува банката на можна обврска кон корисниците. Контролите во ова подрачје се особено важни, со оглед на тоа дека често се идентификуваат грешки само откако ќе заврши старателството или другиот аранжман, можно декади по неговото создавање. Приватните банкари често се вклучени и во подготвување на тестаменти или други тестаментални документи и дејствуваат како извршители. Неправилното составување на тестаментот може да има финансиски последици врз банката. Треба да постојат контроли во ова подрачје, како и во подрачјето на надгледувањето на активноста на извршителот. Ревизорот разгледува дали има какви било необелоденети обврски во однос на ваквите услуги. Барањата за доверливост може да влијаат врз способноста на ревизорот да прибави достатни соодветни ревизорски докази и, доколку е така, ревизорот ги разгледува импликациите врз ревизорскиот извештај. На крај, за извршувањето на старателствата и сличните аранжмани кои ги обезбедуваат приватните банки, приватните банки често склучуваат договори со трети странки. Ревизорот разгледува кои фактори на ревизорски ризик остануваат за услугите за кои бил склучен договор со надворешно трето лице, постапките кои се потребни да се разберат ризиците и односите и ги проценува контролите над, и во рамките на, надворешниот обезбедувач на услуга со кој банката го склучила договорот.

- *Кредитен ризик.* Кредитниот ризик е често посложен кога се обезбедуваат приватни банкарски услуги поради природата на барањата за позајмување на нивните клиенти. Следните услуги често ја прават тешка проценката на кредитниот ризик: структуирани капацитети (кредитни трансакции со повеќекратни цели кои ги покриваат барањата на клиент во подрачја како што се даноците, регулативата, хеџирањето итн.); невообичаени средства заложени како обезбедување (на пример, збирки на уметнички дела, имоти кои не можат лесно да се продадат, нематеријални средства чијашто вредност зависи од идните парични текови); и потпирање на лични гаранции ("позајмување на име ")

- *Чување.* Приватните банки може да им понудат на клиентите услуги на чување за физичките средства за вложување или драгоцености. Поврзаните фактори на ревизорскиот ризик се слични на оние објаснети подолу во рамките на Управување со средства.

РЕВИЗИИ НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ НА БАНКИ

**Управување со средства**

Следните фактори на ризик се дадени како разгледувања при планирањето на стратегијата и извршувањето на ревизијата на активностите на управување со средствата на банката. Во ова подрачје се вклучени управувањето со финансиските средства, управувањето со пензиите, средствата обликувани за законско пренесување на извесен степен на сопственост / контрола над средствата на трети странки како што се старателствата или други слични аранжмани итн. Оваа листа не е целосна бидејќи финансиските услуги преставуваат дејност која брзо се менува.

- *Кога и раководителот на средствата и самите средства не се ревидирани од страна на иста ревизорска фирма.* Успешноста во работењето на раководителот на средствата и самите средства се вообичаено тесно поврзани. Полесно е да се идентификуваат и разберат импликациите на некое прашање кое се јавува во еден ентитет врз финансиските извештаи на друг ентитет доколку и двата се ревидирани од страна на иста фирма или доколку биле направени аранжмани кои дозволуваат соодветна размена на информации помеѓу двете ревизорски фирми. Кога не постои барање да се ревидираат и средствата и раководителот на средствата, или пак кога не е можен соодветен пристап до другата ревизорска фирма, ревизорот разгледува дали е во позиција да формира комплетна слика.
- *Доверителска одговорност спрема трети странки.* Несоодветното управување со финансиските средства на трета странка може да има финансиски ефекти или ефект врз угледот на раководителот за средствата. Прашањата кои спаѓаат во оваа категорија може да вклучат:
    - Неправилно водење на евиденција;
    - Неадекватни контроли врз заштитата и вреднувањето на средствата;
    - Неадекватни контроли за спречување на измама на раководителот на финансиските средства;
    - Несоодветно физичко и/или правно издвојување на финансиските средства на клиентот од финансиските средства на раководителот или финансиските средства на другите клиенти (често е регулиран аспект);
    - Несоодветно издвојување на вложувањата на клиентот од сопствените вложувања на раководителот (било лични или корпоративни или и двете) или вложувањата на другите клиенти;
    - Несоодветна поделба на должности на банкарскиот персонал ангажиран во управување со средства и персоналот ангажиран во другите активности;
    - Непридржување кон овластувањата од клиентите или политиката на вложување според која требало да се управува со финансиските средства;
    - Непочитување на барањата за известување (договорни или регулативни) на клиентите.
- Се разгледуваат политиките и контролите во однос на прифаќањето на клиенти; одлуките за вложување; следењето на упатствата на клиентите; конфликтот на интереси; усогласеноста со прописите; поделбата и заштитата на финансиските средства и правилното известување за средствата и трансакциите на клиентот.
- *Награда на раководителот со финансиските средства.* Постои зголемен потенцијал раководителот со финансиските средства да донесат невнимателни или незаконски деловни одлуки од желба за лична добивка преку аранжмани за бонуси или стимулирање.
- *Технологија.* Технологијата е од клучно значење за работењето на повеќето претпријатија за управување со средствата и затоа се врши испитување на безбедноста, комплетноста и точноста на податоците и на внесувањето на податоците кога ревизорот се потпира на компјутерските контроли за ревизорски цели, како и севкупното компјутерско контролно опкружување. Се разгледува дали постојат соодветни контроли со кои се осигурува дека

трансакциите склучени во име на клиентите се евидентираат одделно од сопствените трансакции на банката.

- *Глобализација и меѓународна диверзификација.* Овие се карактеристики на многу раководители за средства и ова може да предизвика дополнителни ризици поради разновидноста на практиката помеѓу различните земји во однос на прашања како што се правилата за определување на цените и правилата за чување, прописите, правните системи, пазарните практики, правилата за обелоденување и сметководствените стандарди.

**Речник на термини**

| | |
|---|---|
| Скриени резерви | Некои рамки за финансиско известување им дозволуваат на банките да манипулираат со нивната прикажана добивка по пат на пренесување на износи на необелоденети резерви во годините кога остваруваат големи добивки и пренесување на износи од тие резерви кога ќе остварат загуби или мали добивки. Прикажаната добивка е износот по овие пренесувања. Оваа практика служи да ја направи банката да изгледа постабилна по пат на намалување на променливоста на нејзината заработувачка и може да помогне во спречувањето на губењето на доверба во банката по пат на намалување на случаите во кои таа ќе прикаже мали заработувачки. |
| Nostros | Сметки кои се чуваат кај кореспондентната банка во името на банката. |
| Резервирање | Корекција на сметководствената вредност на дадено средство за да се земат предвид факторите кои може да ја намалат вредноста на средството за ентитетот. Понекогаш се нарекува и исправка. |
| Претпазливи коефициенти | Коефициенти кои ги користат регулаторите за да ги определат видовите и износите на одобрувања на заеми кои банката може да ги преземе. |
| Тестирање на стрес | Тестирање на модел на вреднување со користење на претпоставки и почетни податоци надвор од нормалните пазарни околности и проценување дали предвидувањата на моделот се сеуште веродостојни. |
| Vostros | Сметки кои ги чува банката во името на кореспондентната банка. |

**Литература**

Следува список на материјали кои може да им бидат корисни на ревизорите на финансиските извештаи на банките.

**Базелски комитет за банкарска супервизија:**

Публикација 30: Основни принципи за ефективна банкарска супервизија. Базел, 1997 година.

Публикација 33: Рамка за системите на интерна контрола во банкарските организации. Базел, 1998 година.

Публикација 55: Цврска практика за сметководство и обелоденување за заеми. Базел, 1999 година.

Публикација 56: Зајакнување на корпоративното управување во банкарските организации. Базел, 1999 година.

Публикација 72: Интерна ревзија во банкарските организации и односот на супервизорските тела со интерните и екстерните ревизори. Базел, 2000 година.

Публикација 75: Принципи за управување со кредитниот ризик. Базел, 2000 година.

Публикација 77: Длабинска анализа на клиентите за банките. Базел, 2001 година.

Публикација 82: Принципи за управување со ризикот за електронско банкарство. Базел, 2001 година.

Публикациите на Базелскиот комитет за банкарската супервизија може да бидат преземени од веб страницата на Банката за меѓународни поранмнувања: http://www.bis.org.

**Одбор за меѓународни сметководствени стандарди:**

МСС 30: Обелоденувања во финансиските извештаи на банки и слични финансиски институции. Лондон, 1999 година.

МСС 32: Финансиски инструменти: обелоденување и презентирање. Лондон, 2000 година.

МСС 37: Резервирања, неизвесни обврски и неизвесни средства. Лондон, 1998 година.

МСС 39: Финансиски инструменти: признавање и мерење. Лондон, 2000 година.

Покрај тоа, извесен број на тела членки на МФС издадоа литература и материјал со упатства за банките и ревизиите на финансиските извештаи на банките.

# СООПШТЕНИЕ ЗА МЕЃУНАРОДНА РЕВИЗОРСКА ПРАКТИКА 1010

# РАЗГЛЕДУВАЊЕ НА ЕКОЛОШКИТЕ ПРАШАЊА ВО РЕВИЗИЈАТА НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ

(Ова соопштение е во сила)

## СОДРЖИНА


| | Точка |
|---|---|
| Вовед | 1-12 |
| Упатство за примена на МСР 310, *Познавање на деловното работење*[1] | 13-16 |
| Упатство за примена на МСР 400, *Проценки на ризици и интерна контрола*[2] | 17-29 |
| Упатство за примена на МСР 250, *Разгледување на законите и прописите во ревизијата на финансиските извештаи* | 30-34 |
| Суштински постапки | 35-47 |
| Изјави на менаџментот | 48 |
| Известување | 49-50 |
| Додаток 1: Стекнување на познавање за деловното работење од еколошка гледна точка – илустративни прашања | |
| Додаток 2: Суштински постапки за откривање на материјални погрешни прикажувања кои се должат на еколошки прашања | |


Соопштението за меѓународна ревизорска практика (СМРП) 1010, *Разгледување на еколошките прашањата во ревизијата на финансиските извештаи,* треба да се чита во контекст на *Предговорот на Меѓународните стандарди за контрола на квалитетот, ревизија, уверување и поврзани услуги*, којшто ја определува примената и важењето на СМРП.

КМРП го одобри ова соопштение во март 1998 година за објавување во март 1998 година.

**Вовед**

*Целта на ова соопштение*

1. Еколошките прашања стануваат значајни за сé поголем број на ентитети и може, во извесни околности, да имаат материјално влијание врз нивните финансиски извештаи. Овие прашања се од растечки интерес за корисниците на финансиските извештаи. Признавањето, мерењето и обелоденувањето на овие прашања е одговорност на менаџментот.

2. За некои ентитети, еколошките прашања не се значајни. Меѓутоа, кога еколошките прашања се значајни за ентитетот, може да постои ризик од материјално погрешно прикажување (вклучувајќи го и неадекватното обелоденување) во финансиските извештаи кој произлегува од ваквите прашања: во овие околности, ревизорот треба да ги разгледа еколошките прашањата во ревизијата на финансиските извештаи.

[1] МСР 310, "Познавање на деловното работење" беше повлечен во декември 2004 година кога МСР 315, "Разбирање за ентитетот и неговото опкружување и проценка на ризиците од материјално погрешно прикажување" стапи во сила.

[2] МСР 400, "Проценки на ризици и интерна контрола" беше повлечен во декември 2004 година кога МСР 315, "Разбирање за ентитетот и неговото опкружување и проценка на ризиците од материјално погрешно прикажување" и МСР 330 "Постапките на ревизорот како одговор на проценетите ризици" стапија во сила.

РАЗГЛЕДУВАЊЕ НА ЕКОЛОШКИТЕ ПРАШАЊА ВО РЕВИЗИЈАТА
НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ

3. Еколошките прашања може да бидат сложени и затоа може да бараат дополнително разгледување од страна на ревизорите. Ова соопштение им дава практична помош на ревизорите по пат на опишување на:

(1) Главните разгледувања на ревизорот во ревизијата на финансиските извештаи во однос на еколошките прашања;

(2) Примери на можни влијанија на еколошките прашањата врз финансиските извештаи; и

(3) Упатство кое ревизорот може да го земе предвид кога користи професионално расудување во овој контекст за да ја определи природата, временскиот распоред и обемот на ревизорските постапки во однос на:

(i) Познавањето на деловното работење (МСР 310, "Познавање на деловното работење")[3];

(ii) Проценки на ризици и интерна контрола (МСР 400, "Проценки на ризици и интерна контрола")[4];

(iii) Разгледување на законите и прописите (МСР 250, "Разгледување на законите и прописите во ревизија на финансиските извештаи"); и

(iv) Други суштински постапки (МСР 620, "Користење на работата на експерт" и некои други).

Упатството под (в) го одразува типичниот редослед на процесот на ревизија. Имајќи стекнато достатно познавање на деловното работење, ревизорот го проценува ризикот од материјално погрешно прикажување во финансиските извештаи. Оваа проценка вклучува разгледување на еколошките закони и регулатива кои може да се однесуваат на ентитетот и обезбедува основа за ревизорот да одлучи дали постои потреба да обрне внимание на еколошките прашањата во текот на ревизијата на финансиските извештаи.

Додатокот 1 дава илустративни прашања кои ревизорот може да ги разгледа кога стекнува познавање на деловното работење, вклучувајќи го и разбирањето на контролното опкружување на ентитетот и контролните постапки од еколошка гледна точка. Додатокот 2 дава примери на суштински постапки кои ревизорот може да ги извршува за да открие материјално погрешно прикажување во финансиските извештаи кои се должат на еколошки прашања. Овие додатоци се вклучени само за илустративни цели. Намерата не е сите, или дури и некои, од прашањата или примерите неопходно да бидат соодветни во секој конкретен случај.

4. Ова соопштение не воспоставува какви било нови основни принципи или важни постапки: неговата цел е да им помага на ревизорите, како и на развивањето на добра практика, по пат на обезбедување на упатство за примена на МСР во случаи кога еколошките прашањата се значајни за финансиските извештаи на ентитетот. Степенот до којшто која било од ревизорските постапки опишани во ова соопштение може да биде соодветна во одреден случај бара користење на расудување од страна на ревизорот земајќи ги предвид барањата на МСР и околностите на ентитетот.

5. Соопштението не дава упатство за ревизијата на финансиските извештаи на осигурителните друштва во однос на побарувањата настанати по основ на полисите за осигурување во врска со еколошките прашања кои влијаат врз осигурениците.

**Главните разгледувања на ревизорот во врска со еколошките прашањата**

6. Целта на ревизијата на финансиските извештаи е:

*„да му овозможи на ревизорот да изрази мислење за тоа дали финансиските извештаи се подготвени, од сите материјални аспекти, во согласност со идентификуваната рамка за финансиско известување."* (МСР 200, Цели и општи принципи кои управуваат со ревизијата на финансиските извештаи, точка 2.)

[3] Види фуснота 1.

[4] Види фуснота 2.

## РАЗГЛЕДУВАЊЕ НА ЕКОЛОШКИТЕ ПРАШАЊА ВО РЕВИЗИЈАТА НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ

7. Мислењето на ревизорот се однесува на финансиските извештаи земени како целина, а не на некој одреден аспект. Кога ги планира и извршува ревизорските постапки и при вреднувањето и известувањето за резултатите од истите, ревизорот треба да биде свесен дека неусогласеноста на ентитетот со законите и регулативата може материјално да влијае врз финансиските извештаи. Меѓутоа, не може да се очекува дека ревизијата ќе ја открие неусогласеноста со сите закони и регулатива (МСР 250, точка 2). Поконкретно, во однос на усогласеноста на ентитетот со еколошките закони и прописи, целта на ревизорот не е да ја планира ревизијата за да ги открие можните кршења на еколошките закони и регулатива; ниту постапките на ревизорот се достатни за да се извлече заклучок за усогласеноста на ентитетот со еколошките закони и регулатива или адекватноста на неговите контроли над еколошките прашања.

8. Во сите ревизии, при развивањето на сеопштиот ревизорски план, ревизорот треба да го процени инхерентниот ризик на ниво на финансиските извештаи (МСР 400, точка 11[5]). Ревизорот користи професионално расудување да ги вреднува факторите кои се релевантни за оваа проценка. Во извесни околности овие фактори може да го вклучат ризикот од материјално погрешно прикажување на финансиските извештаи кој се должи на еколошки прашања. Потребата за разгледување и степенот на разгледувањето на еколошките прашањата во ревизијата на финансиските извештаи зависи од расудувањето на ревизорот за тоа дали еколошките прашања предизвикуваат ризик од материјално погрешно прикажување во финансиските извештаи. Во некои случаи, може да не се оценат како неопходни никакви конкрентни ревизорски постапки. Сепак, во други случаи, ревизорот користи професионално расудување за да ги определи природата, временскиот распоред и обемот на конкретните постапки коишто се сметаат за неопходни со цел да се прибават достатни соодветни ревизорски докази дека финансиските извештаи не се материјално погрешно прикажани. Ако ревизорот нема професионална компетентност за да ги извршува овие постапки, може да се побара технички совет од експерти, како што се правници, инженери или други експерти од областа на екологијата.

9. За да се заклучи дека ентитетот работи во согласност со постојните еколошки закони или регулатива, обично се потребни технички вештини на експерти од областа на екологијата, кои не може да се очекува да ги поседува ревизорот. Исто така, дали одделен настан или услов кој го забележува ревизорот е кршење на еколошките закони и прописи е законска одлука којашто вообичаено ја надминува професионалната компетентност на ревизорот. Сепак, како и со другите закони и регулатива:

*„обуката на ревизорот, неговото искуство и разбирање на ентитетот и неговата дејност можат да дадат основа за признавање дека некои дејствија кои ги воочува ревизорот можат да претставуваат неусогласеност со законите и регулативата. Одлуката за тоа дали конкретно дејствие претставува или веројатно ќе претставува неусогласеност вообичаено е базирана на советот од информиран експерт квалификуван да практикува право, но конечно може да биде определено само од страна на суд.“* (МСР 250, точка 4.)

[5] Види фуснота 2.

## РАЗГЛЕДУВАЊЕ НА ЕКОЛОШКИТЕ ПРАШАЊА ВО РЕВИЗИЈАТА НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ

**Еколошки прашања и нивното влијание врз финансиските извештаи**

10. За целите на ова соопштение, „еколошките прашања" се дефинираат како:

(1) Иницијативи за спречување, ублажување или поправање на штети на опкружувањето или за справување со сочувувањето на обновливите или необновливите ресурси (ваквите иницијативи може да ги бараат еколошките закони и регулатива или договор, или пак можат да бидат превземени доброволно);

(2) Последици од непочитување на еколошките закони и регулатива;

(3) Последици од еколошки штети направени на други или на природни ресурси; и

(4) Последици од посредна обврска наметната со закон (на пример, обврска за штети причинети од страна на претходните сопственици).

11. Некои примери на еколошки прашања кои влијаат врз финансиските извештаи се следните:

- Воведувањето на еколошки закони и регулатива може да вклучи оштетување на средства и, како последица, потреба за намалување на нивната сметководствена вредност.
- Неусогласеноста со законските барања во врска со еколошките прашања, како што се испуштањето или фрлањето на отпад, или промените на законската регулатива со ретроспективен ефект, може да бара разграничување на трошоци за расчистување на еколошки загадени места, трошоци за надоместоци или правни трошоци.
- Некои ентитети, на пример во екстрактивната индустрија (експлоатација на нафта и гас или рударство), производители на хемиски производи или претпријатија за управување со отпад, може да преземат еколошка обврска како директен спореден производ на нивното основно деловно работење.
- Конструктивните обврски кои потекнуваат од доброволна иницијатива, на пример ентитетот може да идентификува загадување на земјиштето и, иако нема никаква законска обврска, може да одлучи да го отстрани загадувањето, поради неговата загриженост за неговата долгорочна репутација и неговите односи со заедницата.[6]
- Ентитетот може да треба да го обелодени постоењето на неизвесната обврска во белешките кога расходот поврзан со еколошките прашањат не може разумно да се процени.
- Во екстремни ситуации, неусогласеноста со извесни еколошки закони и прописи може да влијае врз продолжувањето на ентитетот како континуитет и, како последица на тоа, може да влијае врз обелоденувањата и основата за подготвување на финансиските извештаи.

12. Заклучно со датумот на објавувањето на ова соопштение, постојат неколку авторитативни сметководствени стандарди, било меѓународни сметководствени стандарди или национални стандарди, кои експлицитно го покриваат признавањето, мерењето и обелоденувањето на последиците врз финансиските извештаи коишто произлегуваат од еколошки прашања. Меѓутоа, постојните сметководствени стандарди воглавно обезбедуваат соодветни општи разгледувања кои исто така се применуваат на

[6] Терминот „конструктивни обврски" (наспроти „сегашни законски обврски") е разјаснет од страна на Комитетот за меѓународни сметководствени стандарди на следниот начин: „Некогаш дејствијата или изјавите на менаџментот на претпријатието, или промените во економското опкружување, директно влијаат врз разумните очекувања или дејствија на оние надвор од претпријатието и, иако тие немаат законско овластување, тие имаат други санкции кои го оставаат претпријатието без реални алтернативи за извесни издатоци. Ваквите обврски понекогаш се нарекуваат „конструктивни обврски" (КМСС: НД: 59 Предлог меѓународен сметководствен стандард за *Резервирања, неизвесни обврски и неизвесни средства,* точка 16).
Последователно на издавањето на ова соопштение, издаден е Меѓународниот сметководствен стандард 37, *Резервирања, неизвесни оберски и неизвесни средства.*

РАЗГЛЕДУВАЊЕ НА ЕКОЛОШКИТЕ ПРАШАЊА ВО РЕВИЗИЈАТА
НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ

признавањето, мерењето и обелоденувањето на еколошките прашања во финансиските извештаи.[7]

**Упатство за примена на МСР 310, "Познавање на деловното работење"[8]**

13. Во сите ревизии е потребно достатно познавање на деловното работење на клиентот за да му овозможи на ревизорот да ги идентификува и разбере прашањата кои може да имаат значаен ефект врз финансиските извештаи, процесот на ревизијата и ревизорскиот извештај (МСР 310, точка 2). При стекнувањето на достатно познавање на деловното работење, ревизорот ги разгледува важните услови кои влијаат врз деловното работење на ентитетот и дејноста во којашто работи, како што се еколошките барања и проблеми.

14. Нивото на познавање на ревизорот во однос на еколошките прашања, соодветно за одреден ангажман е помало во однос на она што вобичаено го поседува менаџментот или експертите за екологија. Меѓутоа, нивото на познавање на ревизорот треба да биде достатно за да му овозможи на ревизорот да ги идентификува и да стекне разбирање за настаните, трансакциите и практиките поврзани со еколошките прашањата кои може да имаат материјален ефект врз финансиските извештаи и врз ревизијата.

15. Ревизорот ја разгледува дејноста во којашто работи ентитетот, бидејќи таа може да укаже на можно постоење на еколошки обврски и неизвесности. Извесни дејности, по нивната природа, имаат тенденција да бидат изложени на значаен еколошки ризик.[9] Тие ги вклучуваат хемиската, нафтената и гасната, фармацевтската, металуршката, рударската и комуналната дејност.

16. Сепак, ентитетот не мора да работи во некоја од овие дејности за да биде изложен на значаен еколошки ризик. Потенцијаната изложеност на значаен еколошки ризик може вообичаено да настане за секој ентитет кој:

- Подлежи на еколошки закони и регулатива до значаен степен;
- Поседува, или има надлежност над, места загадени од претходните сопственици („посредна обврска"); или
- Има деловни процеси коишто:
  - (i) Може да предизвикаат контаминација на почвата и подземните води, контаминација на површинските води или загадување на воздухот;
  - (ii) Користат опасни супстанции;
  - (iii) Создаваат или преработуваат опасен отпад; или
  - (iv) Може да имаат неповолно влијание врз купувачите, вработените или луѓето кои живеат во близина на локациите на претпријатието.

**Упатство за примена на МСР 400, *Проценки на ризици и интерна контрола*[10]**

17. Овој дел од соопштението дава дополнително упатство за примената на извесни аспекти на МСР 400 преку објаснување на односот помеѓу еколошките прашања и моделот на ревизорски ризик. Поконкретно, тој обезбедува примери за можните разгледувања од страна на ревизорот на еколошките прашања во однос на:

---

[7] На пример, Меѓународниот сметководствен стандард (МСС) 10, *Неизвесности и настани кои се случуваат по датумот на билансот на состојба,* дава вообпштени разгледувања кои се применуваат на признавањето и обелоденувањето на неизвесните загуби, вклучувајќи ги и загубите како последица на еколошки прашања. Во моментов, МСС 10 е предмет на разгледување на КМСС: НД: 59 Предлог меѓународен сметководствен стандард за *Резервирања, неизвесни обврски и неизвесни средства,* содржи некои примери на еколошки обврски.
Последователно на издавањето на ова соопштение, беа издадени МСС 10, *Настани по датумот на билансот на состојба* и МСС 37, *Резервирања, неизвесни обврски и неизвесни средства.*

[8] Види фуснота 1.

[9] „Еколошкиот ризик" е дефиниран во точка 18 на ова соопштение како можна компонента на инхерентниот ризик.

[10] Види фуснота 2.

РАЗГЛЕДУВАЊЕ НА ЕКОЛОШКИТЕ ПРАШАЊА ВО РЕВИЗИЈАТА
НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ

(1) Проценката на инхерентниот ризик;

(2) Сметководствениот систем и системот на интерна контрола;

(3) Контролно окружување; и

(4) Контролни постапки.

**Инхерентен ризик**

18. Ревизорот користи професионално расудување за да ги вреднува факторите кои се релевантни за проценката на инхерентниот ризик за развивањето на сеопштиот ревизорски план. Во извесни околности овие фактори може да го вклучат ризикот од материјално погрешно прикажување на финансиските извештаи кој се должи на еколошки прашања („еколошки ризик"). Оттука, еколошкиот ризик може да биде компонента на инхерентниот ризик.

19. Примери на еколошки ризик на ниво на финансиски извештаи се:

- Ризик од трошоци за усогласеност кои произлегуваат од законската регулатива или од договорни барања;
- Ризик од неусогласеност со еколошките закони и регулатива; и
- Можните ефекти од одредени еколошки барања на купувачите и нивните можни реакции на еколошкото однесување на ентитетот.

20. Ако ревизорот смета дека еколошкиот ризик е значајна компонента во проценката на инхерентниот ризик, тогаш ревизорот треба да ја поврзе оваа проценка со материјалните салда на сметки и класи на трансакции на ниво на тврдења кога ја развива ревизорската програма (МСР 400, точка 11).

21. Примери на еколошки ризик на ниво на салда на сметки или класи на трансакции се:

- Степенот до кој дадено салдо на сметка е засновано на сложени сметководствени проценки во врска со еколошките прашања (на пример, мерењето на еколошките резервирања за отстранување на контаминирано земјиште и идно реставрирање на локацијата. МСР 540, "Ревизија на сметководствени проценки", му дава упатство на ревизорот за овие ситуации. Инхерентниот ризик може да биде висок ако постои недостаток на податоци на кои може да се заснова разумна проценка, на пример поради сложените технологии за отстранување и реставрирање на локацијата; и
- Степенот до кој дадено салдо на сметка е под влијание на невообичаени или нерутински трансакции кои вклучуваат еколошки прашања.

## РАЗГЛЕДУВАЊЕ НА ЕКОЛОШКИТЕ ПРАШАЊА ВО РЕВИЗИЈАТА НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ

**Сметководствен систем и систем на интерна контрола**

22. Одговорност на менаџментот е да обликува и работи со интерни контроли за да помогне во постигнувањето, колку што е изводливо, на уредно и ефикасно спроведување на деловното работење, вклучувајќи ги и сите еколошки аспекти. Начинот на кој менаџментот постигнува контрола над еколошките прашања се разликува во практиката:

- Ентитетите со мала изложеност на еколошкиот ризик, или помалите ентитети, веројатно ќе ги набљудуваат и контролираат нивните еколошки прашања како дел од нивните вообичаени сметководствени системи и системи на интерна контола;
- Некои ентитети кои работат во дејности со висока изложеност на еколошкиот ризик може да обликуваат и работат со одделен под-систем на интерна контрола за оваа цел, кој е усогласен со постојните стандарди за Системите за еколошко управување (СЕУ);[11] и
- Други ентитети ги обликуваат и работат со сите свои контроли во интегриран контролен систем кој опфаќа политики и постапки поврзани со сметководството, еколошките и другите прашања (на пример, квалитет, здравје и безбедност).

23. За целите на ревизорот нема никаква разлика како менаџментот всушност ја постигнува контролата над еколошките прашања. Поконкретно, недостатокот на СЕУ сам по себе не значи дека ревизорот мора да заклучи дека постои неадекватна контрола над еколошките аспекти на деловното работење.

24. Само ако, според расудувањето на ревизорот, еколошките прашања може да имаат материјален ефект врз финансиските извештаи на ентитетот, ревизорот треба да стекне разбирање за значајните политики и постапки на ентитетот во врска со неговото надгледување на, и контролата над, овие еколошки прашања („еколошките контроли" на ентитетот), за да ја планира ревизијата и да развие ефективен ревизорски пристап. Во такви случаи ревизорот е загрижен само за оние еколошки контроли (во рамките или надвор од сметководствениот систем и системот на интерна контрола) кои се сметаат за релевантни за ревизијата на финансиските извештаи.

**Контролно опкружување**

25. Во сите ревизии, ревизорот стекнува разбирање за контролното опкружување достатно за да ги процени ставовите, свесноста и дејствијата на директорите и менаџментот во врска со интерните контроли и нивната важност во ентитетот (МСР 400, точка 19). Слични услови како што е опишано во точката 24 од ова соопштение се применуваат за потребата на ревизорот да стекне разбирање за контролното опкружување. Факторите за стекнувањето на разбирање за контролното опкружување во однос на еколошките прашања може да вклучат:

- Функционирање на одборот на директори и неговите под-одбори, во однос на еколошките контроли на ентитетот;
- Филозофијата и стилот на работење на менаџментот и неговиот пристап кон еколошките прашања, како што се какви било напори за подобрување на еколошките перформанси на ентитетот, учество во програми за сертифицирање за СЕУ на ентитетот и доброволно објавување на извештаите за еколошките перформанси.[12] Ова исто така ја опфаќа и реакцијата на менаџментот не екстерните влијанија како што се

[11] Стандардите за СЕУ се издадени од Меѓународната организација за стандардизација (ISO 14001: *Системи за еколошко управување – спецификација со упатство за употреба*, Меѓународна организација за стандардизација, Женева, Швајцарија, прво издание 1996-09-01). Спецификацијата бара организациите кои учествуваат да развијат и имплементираат систематски пристап за управување со значајните еколошки аспекти. Таа исто така вклучува и обврзување за континуирано подобрување. Кога во извесни земји или региони се користат поинакви стандарди за СЕУ, како што се стандардите издадени од страна на Европската комисија во име на учеството на ентитетот во Шемата за еко-управување и ревизија - ШЕУР (*Eco-Management and Audit Scheme - EMAS*), тогаш ентитетот може исто така да ги користи и тие национални или регионални стандарди како основни мерила.

оние поврзани со надгледувањето и барањата за усогласеност наметнати од страна на регулативните тела и агенциите за спроведување;

- Организационата структура на ентитетот и методите за пренесување на овластувања и одговорности за справување со еколошките работни функции и регулативните барања; и

- Контролниот систем на менаџментот, вклучувајќи ја и функцијата на интерната ревизија, извршувањето на „еколошките ревизии" (види точка 45 од ова соопштение), кадровските политики и постапките и соодветната поделба на должностите.

**Контролни постапки**

26. Применувајќи ги разгледувањата и условите спомнати во точките 18-20, ревизорот може да дојде до заклучок дека постои потреба од стекнување на разбирање за еколошките контроли. Примери за еколошки контроли се политиките и постапките:

- За надгледување на усогласеноста со еколошките политики на ентитетот, како и со релевантните еколошки закони и регулатива;

- За одржување на соодветен еколошки информационен систем, кој може да вклучува евидентирање на, како пример, физичките количества на испуштања на гасови и опасен отпад, еколошките карактеристики на производите, жалбите на учесниците, резултатите од инспекциите извршувани од страна на агенции за спроведување, настанување и ефекти од инциденти итн.;

- За обезбедување на усогласување на еколошките информации со релевантните финансиски податоци, на пример, физичките количества на производство на отпад во однос на трошоците за фрлање отпад; и

- За идентификување на потенцијалните еколошки прашања и поврзаните неизвесности кои влијаат врз ентитетот.

27. Ако ентитетот има воспоставено еколошки контроли, ревизорот исто така ги распрашува оние лица кои ги надгледуваат ваквите контроли за тоа дали се идентификувани какви било еколошки прашања кои може да имаат материјален ефект врз финансиските извештаи.

28. Една од можностите за ревизорот да стекне разбирање на контролите на ентитетот над еколошките прашања може да биде читањето на извештајот на ентитетот за еколошките перформанси, доколку е достапен. Таквиот извештај често ги обелоденува еколошките обврзувањата и политики на ентитетот и неговите главни еколошки контроли.

**Контролен ризик**

29. Откако ќе стекне разбирање за сметководствениот систем и системот на интерна контрола, ревизорот можеби ќе треба да го разгледа ефектот на еколошките прашања во проценката на контролниот ризик и во какви било тестови на контрола коишто може да бидат потребни за да се поткрепи таа проценка. (Проценката на ревизорот на контролниот ризик е опишана во точките 21-39 од МСР 400.)

**Упатство за примена на МСР 250, "Разгледување на законите и регулативата во ревизијата на финансиските извештаи"**

30. Менаџментот е тој којшто има одговорност да обезбеди дека работењето на ентитетот се спроведува во согласност со законите и регулативата. Одговорноста за спречувањето и

[12] „Извештај за еколошки перформанси" е извештај, одделен од финансиските извештаи, во кој ентитетот им дава квалитативни информации на трети странки за обврзувањата на ентитетот кон еколошките аспекти на деловното работење, неговите политики и цели на тоа поле, неговите достигнувања во управувањето на односот помеѓу неговите деловни процеси и еколошкиот ризик, како и квантитативни информации за неговите еколошки перформанси.

откривањето на неусогласеноста лежи кај менаџментот (МСР 250, точка 9). Во овој контекст, менаџментот мора да ги земе предвид:

- Законите и регулативата што наметнуваат обврска за отстранување на еколошкото загадување кое произлегува од минати настани; оваа обврска може да не биде ограничена на сопствените дејствија на ентитетот, туку може исто така да му биде наметната на постојниот сопственик на имотот каде што штетата била направена од страна на претходниот сопственик („посредна обврска“);
- Контролата на загадувањето и законите за спречување на загадувањето кои се насочени кон идентификувањето или регулирањето на изворите на загадувањето, или пак намалувањето на испуштањата или ослободувањата на загадувачи;
- Еколошки лиценци кои, во извесни јурисдикции, ги определуваат работните услови на ентитетот од еколошка гледна точка, на пример, спецификација на максималните нивоа на испуштања на гасови; и
- Барањата на регулативните тела во врска со еколошките прашања.

31. Промените во еколошката законска регулатива може да имаат значајни последици за работењето на ентитетот и може дури да резултираат во обврски кои се однесуваат на минати настани кои, во тоа време, не биле регулирани со законската регулатива. Пример за првата категорија е промена во прописите за бучавата која може да ја ограничи идната употреба на постројките или машините. Пример за втората е зголемување на стандардите врз основа на кои генераторот на отпадот може да се смета за одговорен за отпадот фрлен во претходните години, дури иако фрлањето на отпадот било во согласност со тогаш постојната практика.

32. Ревизорот не е и не може да се смета за одговорен за спречување на неусогласеноста со еколошките законите и регулатива. Исто така, како што е наведено во точка 9, откривањето на можните кршења на еколошките закони и регулатива обично ја надминува професионалната компетентност на ревизорот. Меѓутоа, ревизијата спроведена во согласност со МСР се планира и извршува со став на професионален скептицизам, признавајќи дека ревизијата може да открие услови или настани кои може да доведат до прашување за тоа дали ентитетот е усогласен со релевантните еколошки закони и регулатива со оглед на тоа дека неусогласеноста може да резултира во материјални погрешни прикажувања на финансиските извештаи.

33. Како дел од процесот на планирање на ревизијата, ревизорот стекнува општо разбирање за ваквите еколошки закони и регулатива коишто, доколку бидат прекршени, може разумно да се очекува да резултираат во материјално погрешно прикажување во финансиските извештаи, како и на политиките и постапките коишто ги користи ентитетот за да се усогласи со тие закони и регулатива. Кога го стекнува ова општо разбирање, ревизорот признава дека неусогласеноста со некои еколошки закони и регулатива може сериозно да влијае врз работењето на ентитетот.

34. За да стекне општо разбирање за релевантните еколошки закони и регулатива, ревизорот вообичаено:

- Го користи постојното познавање на дејноста и деловното работење на ентитетот;
- Го распрашува менаџментот (вклучувајќи ги и клучните службеници за еколошките прашања) во врска со политиките и постапките на ентитетот во однос на усогласеноста со релевантните еколошки закони и регулатива;
- Го распрашува менаџментот за еколошките закони и регулатива кои може да се очекува да имаат фундаментален ефект врз работењето на ентитетот. Неусогласеноста со овие барања може да предизвика ентитетот да го прекине работењето, или пак да го доведе во прашање продолжувањето на ентитетот како континуитет; и

РАЗГЛЕДУВАЊЕ НА ЕКОЛОШКИТЕ ПРАШАЊА ВО РЕВИЗИЈАТА
НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ

- Дискутира со менаџментот за политиките и постапките кои се усвоени за идентификување, вреднување и покривање на судски спорови, тужбени барања и проценки.

**Суштински постапки**

35. Овој дел од соопштението обезбедува упатство за суштинските постапки, вклучувајќи ја и примената на МСР 620, "Користење на работата на експерт".

36. Ревизорот ги разгледува проценетите нивоа на инхерентниот и контролниот ризик кога ја определува природата, временскиот распоред и обемот на суштинските постапки потребни за да се намали ризикот од неоткривање на материјално погрешно прикажување во финансиските извештаи на прифатливо ниво, вклучувајќи ги и сите материјални погрешни прикажувања доколку ентитетот не успее правилно да ги признае, измери или обелодени ефектите од еколошките прашања.

37. Суштинските постапки вклучуваат прибавување на докази преку распрашување како на менаџментот одговорен за подготвувањето на финансиските извештаи, така и на клучните службеници одговорни за еколошките прашања. Ревизорот ја разгледува потребата да собере поткрепувачки ревизорски докази за кои било еколошки тврдења од извори внатре или надвор од ентитетот. Во извесни ситуации, може да биде потребно ревизорот да го разгледа користењето на работата на еколошките експерти.

38. Примери за суштински постапки кои ревизорот може да ги изврши за да открие материјално погрешно прикажување во финансиските извештаи кое се должи на еколошки прашања се дадени во Додаток 2.

39. Повеќето ревизорски докази кои му се достапни на ревизорот се убедливи, а не конклузивни. Поради тоа, ревизорот треба да користи професионално расудување кога определува дали планираните суштински постапки, било поединечно или во комбинација, се соодветни. Користењето на професионалното расудување може да стане уште поважно поради бројните потешкотии во однос на признавањето и мерењето на последиците од еколошките прашања во финансиските извештаи, како на пример:

- Често постои значајна временска разлика помеѓу активноста која во основа предизвикува еколошко прашање и нејзиното идентификување од страна на ентитетот или регулаторите;
- Сметководствените проценки може да немаат воспоставен историски модел или може да имаат широки опфати на разумност поради бројот и природата на претпоставките кои се во основа на определувањето на овие проценки;
- Еколошките закони и регулатива еволуираат, а толкувањето може да биде тешко или двосмислено. Консултирањето на експерт може да биде неопходно за да се процени влијанието на овие закони и регулатива врз вреднувањето на извесни средства (на пример, средства кои содржат азбест). Правењето на разумна проценка на обврските за познати облигации може исто така да биде тешко во практиката; или
- Може да настанат обврски кои не се резултат на законски или договорни обврски.

40. Во текот на процесот на ревизијата, на пример кога стекнува познавање за деловното работење, кога го проценува инхерентниот и контролниот ризик или кога извршува извесни суштински постапки, ревизорот може да забележи докази коишто укажуваат на постоењето на ризик дека финансиските извештаи може да бидат материјално погрешно прикажани поради еколошки прашања. Примерите за вакви околности вклучуваат:

- Постоење на извештаи кои истакнуваат материјални еколошки проблеми подготвени од страна на еколошки експерти, интерни ревизори или еколошки ревизори;
- Кршења на еколошките закони и прописи наведени во преписка со, или во извештаи издадени од страна на, регулативни агенции;

РАЗГЛЕДУВАЊЕ НА ЕКОЛОШКИТЕ ПРАШАЊА ВО РЕВИЗИЈАТА
НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ

- Вклучување на името на ентитетот во јавно достапен регистар, или план, за обновување на загадена почва (доколку воопшто постои);
- Коментар на медиумите за ентитетот поврзан со главните еколошки прашања;
- Коментари поврзани со еколошките прашања направени во писма од адвокати;
- Докази кои укажуваат на купувања на производи и услуги поврзани со еколошките прашања коишто се невообичаени во врска со природата на деловното работење на ентитетот;
- Зголемени или невообичаени надоместоци за правни или еколошки консултанти, или пак плаќања на пенали како резултат на кршење на еколошките закони и регулатива; и
- Во вакви околности ревизорот ја разгледува потребата од повторна проценка на инхерентниот и контролниот ризик и резултирачкото влијание врз ризикот од неоткривање. Доколку е потребно, ревизорот може да одлучи да се консултира со еколошки експерт.

**Еколошки експерти**

41. Менаџметнтот е одговорен за сметководствените проценки кои се вклучени во финансиските извештаи. На менаџментот може да му е потребен технички совет од специјалисти како што се адвокати, инженери или други еколошки експерти за да му помогнат во развивањето на сметководствените проценки и обелоденувањата поврзани со еколошките прашања. Овие експерти може да бидат вклучени во многу фази во процесот на развивањето на сметководствените проценки и обелоденувањата, вклучувајќи го и помагањето на менаџментот при:

- Идентификувањето на ситуациите во коишто е потребно да се признаат обврските и поврзаните проценки (на пример, еколошки инженер може да направи прелиминарно истражување на локацијата за да определи дали настанало загадување, или пак може да се користи адвокат за да ја определи законската одговорност на ентитетот да ја обнови локацијата);
- Собирањето на потребните податоци на кои ќе бидат засновани проценките и обезбедувањето на детали за информациите кои треба да бидат обелоденети во финансиските извештаи (на пример, еколошки експерт може да ја тестира локацијата за да помогне во квантифицирањето на природата и обемот на загадувањето и разгледувањето на прифатливите алтернативни методи за обновување на локацијата); и
- Обликувањето на соодветен план за корективни дејствија и пресметувањето на поврзаните финансиски последици.

42. Ако ревизорот планира да ги користи резултатите од ваквата работа како дел од ревизијата, ревизорот треба да ја разгледа адекватноста на работата извршена од страна на еколошките експерти за целите на ревизијата, како и компетентноста и објективноста на експертот, во согласност со МСР 620. Може да биде потребно ревизорот да ангажира друг експерт кога ја разгледува ваквата работа, да примени дополнителни постапки или да го модифицира ревизорскиот извештај.

43. Бидејќи еколошката област е специјалност во подем, може да биде потешко да се процени професионалната компетентност на експертот отколку што е случајот со некои други експерти, бидејќи може да нема сертифицирање или лиценцирање од страна на, или членство во, соодветно професионално тело. Во оваа ситуација, може да биде потребно ревизорот особено да ги разгледа искуството и репутацијата на еколошкиот експерт.

44. Навремената и континуираната комуникација со експертот може да му помогне на ревизорот да ја разбере природата, обемот, целта и ограничувањата на извештајот на експертот. Извештајот може да се однесува само на еден аспект од работењето на ентитетот. На пример, извештајот на експертот може да се заснова на проценките на трошоците поврзани со само еден елемент од одредено прашање (на пример, загадување

на почвата), а не на проценките на трошоците на сите релевантни прашања (на пример, загадување на почвата и подземната вода, вклучувајќи ја и посредната обврска наметната со закон). Исто така, потребно е ревизорот да дискутира за претпоставките, методите, постапките и изворните податоци користени од страна на експертот.

**Еколошка ревизија**

45. „Еколошките ревизии" стануваат сé повообичаени во извесни дејности[13]. Терминот ,,еколошка ревизија" има многу различни значења. Тие може да се извршуваат од страна на екстерни или интерни експерти (понекогаш ги вклучуваат интерните ревизори), по наоѓање на менаџментот на ентитетот. Во практиката, лица од различни дисциплини може да се квалификуваат за извршување на ,,еколошки ревизии". Често работата ја извршува мулти-дисциплинарен тим. Нормално, ,,еколошките ревизии" се извршуваат на барање на менаџментот и се за интерна употреба. Тие може да покриваат различни предметни материи, вклучувајќи го и загадувањето на локацијата или усогласеноста со еколошките закони и регулатива. Сепак, ,,еколошката ревизија" не е нужно еквивалент на ревизијата на извештајот за еколошки перформанси.

46. Ревизорот на финансиските извештаи на ентитетот може да го разгледа користењето на наодите од ,,еколошките ревизии" како соодветни ревизорски докази. Во таква ситуација ревизорот мора да одлучи дали „еколошката ревизија" ги исполнува критериумите за оценка вклучени во МСР 610, "Разгледување на работата на интерната ревизија", или МСР 620. Важни критериуми кои треба да бидат разгледани се:

(1) Влијанието на резултатите од еколошката ревизија врз финансиските извештаи;

(2) Компетентноста и вештините на тимот за еколошка ревизија и објективноста на ревизорите, особено кога се избрани од персоналот на ентитетот;

(3) Делокругот на еколошката ревизија, вклучувајќи ги и реакциите на менаџментот на препораките коишто резултираат од еколошката ревизија и како е докажано ова;

(4) Должното професионално внимание коешто го користел тимот во извршувањето на еколошката ревизија; и

(5) Правилното насочување, надзор и проверка на ревизијата.

**Интерна ревизија**

47. Ако ентитетот има функција на интерна ревизија, ревизорот треба да разгледа дали интерните ревизори ги покриваат еколошките аспекти од работењето на ентитетот како дел од своите интерно-ревизорски активности. Ако е ваков случајот, ревизорот треба да ја разгледа соодветноста на користењето на ваквата работа за целите на ревизијата, применувајќи ги критериумите истакнати во МСР 610.

**Изјави на менаџментот**

48. МСР 580, "Изјави на менаџментот", бара ревизорот да добие пишани изјави од менаџментот за прашањата кои се материјални за финансиските извештаи кога не може разумно да се очекува да постојат други достатни соодветни ревизорски докази. Многу од доказите кои му се достапни на ревизорот во однос на влијанието на еколошките прашањата врз финансиските извештаи ќе бидат убедливи по својата природа, а не конклузивни. Според тоа, ревизорот може да посака да добие конкретни изјави дека менаџментот:

(1) Не е свесен за какви било материјални обврски или неизвесности кои произлегуваат од еколошки прашања, вклучувајќи ги и оние кои резултираат од незаконски или потенцијално незаконски дејствија;

[13] Упатствата за ,,еколошки ревизии" се издадени од страна на Меѓународната организација за стандардизација (International Organization for Standardization-ISO), ,,Упатства за еколошки ревизии–општи принципи" (Меѓународна организација за стандардизација, Женева, Швајцарија, прво издание 1996-10-01).

РАЗГЛЕДУВАЊЕ НА ЕКОЛОШКИТЕ ПРАШАЊА ВО РЕВИЗИЈАТА
НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ

(2) Не е свесен за какви било други еколошки прашања кои може да имаат материјално влијание врз финансиските извештаи; или

(3) Доколку е свесен за вакви прашања, тогаш ги има правилно обелоденето истите во финансиските извештаи.

**Известување**

49. Кога формира мислење за финансиските извештаи, ревизорот треба да разгледа дали ефектите на еколошките прашања се адекватно третирани или обелоденети во согласност со соодветната рамка на финансиско известување. Покрај тоа, ревизорот треба да ги прочита и сите други информации кои треба да бидат вклучени со финансиските извештаи за да идентификува какви било материјални неконзистентности, на пример, во врска со еколошките прашања.

50. Проценката на менаџментот за неизвесностите и обемот на нивното обелоденување во финансиските извештаи се клучни прашања во определувањето на влијанието врз ревизорскиот извештај. Ревизорот може да заклучи дека постојат значајни неизвесности, или пак несоодветни обелоденувања, кои се должат на еколошките прашања. Дури може да постојат и околности кога, според расудувањето на ревизорот, претпоставката за континуитет не е повеќе соодветна. МСР 700, "Ревизорскиот извештај за финансиските извештаи", и МСР 570, "Претпоставка за континуитет", им даваат детално упатство на ревизорите во овие околности.

**Перспектива на јавниот сектор**

1. *Како што е наведено во точката 3, ова соопштение им обезбедува практична помош на ревизорите во идентификувањето и покривањето на еколошките прашања во контекст на ревизијата на финансиските извештаи. Ова упатство ќе биде воглавно подеднакво применливо за ревизорите на јавниот сектор во нивните ревизии на финансиските извештаи на владите и другите ентитети од јавниот сектор. Сепак, треба да биде забележено дека природата и делокругот на ангажманите за ревизија на јавниот сектор може да бидат под влијание на законската регулатива, прописите, уредбите и министерските директиви кои наметнуваат дополнителни ревизорски или известувачки одговорности во врска со еколошките прашања.*

2. *Исто како и во приватниот сектор, ревизорите на финансиските извештаи на владите и другите ентитети од јавниот сектор може да треба да го разгледаат признавањето, мерењето и обелоденувањето на какви било обврски или неизвесности за еколошки штети. Обврските или неизвесностите може да произлезат преку штета предизвикана од страна на известувачкиот ентитет или една од неговите агенции. Сепак, во јавниот сектор, обврската или неизвесностите може исто така да настанат кога владата ја прифаќа одговорноста за расчистување или другите трошоци поврзани со штетата предизвикана од страна на други, ако, на пример, одговорноста е нерешена или не може да им биде припишана на други.*

3. *Ревизорите на јавниот сектор може, во некои земји, да бидат обврзани да известуваат за случаи на неусогласеност со еколошките прописи кои се откриени во текот на ревизијата на финансиските извештаи, без оглед на тоа дали овие случаи на неусогласеност имаат или немаат материјално влијание врз финансиските извештаи на ентитетот.*

4. *Одговорностите на владата може исто така да вклучат и следење на усогласеноста со законите и регулативата во врска со еколошките прашања. Поконкретно, оваа улога за следење ќе биде одговорност на одредена агенција или агенции од јавниот сектор. Кога врши ревизија на финансиските извештаи на ваква агенција или агенции, може да биде потребно ревизорот да ги разгледа, на пример, контролите кои го покриваат наметнувањето на соодветни трошоци/парични казни и наплатата на паричните казни. За нерешените случаи може исто така да биде потребно да се разгледа и признавањето, мерењето и обелоденувањето на какви било обврски или неизвесности.*

# РАЗГЛЕДУВАЊЕ НА ЕКОЛОШКИТЕ ПРАШАЊА ВО РЕВИЗИЈАТА НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ

**Додаток 1**

**Стекнување на познавање за деловното работење од еколошка гледна точка – илустративни прашања**

Целта на овој додаток е да обезбеди примери за прашања кои ревизорот може да ги разгледа кога стекнува познавање за деловното работење, вклучувајќи го и разбирањето на контролното опкружување и контролните постапки на ентитетот од еколошка гледна точка.

Овие примери се вклучени само за илустративни цели. Не постои намера сите прашања кои се илустрирани да бидат соодветни во секој одделен случај. Прашањата треба да бидат прилагодени на конкретните околности на секој ангажман. Во некои случаи, ревизорот може да оцени дека не е потребно да покрие кое било од овие прашања.

Може да биде потребно ревизорот да консултира еколошки експерт кога ги оценува одговорите добиени од службениците на ентитетот како одговор на какви било распрашувања во врска со еколошките прашања.

**Познавање на деловното работење**

1. Дали ентитетот работи во дејност која е изложена на значаен еколошки ризик кој може неповолно да влијае врз финансиските извештаи на ентитетот?

2. Кои се еколошките прашања во дејноста на ентитетот воопшто?

3. Кои еколошки закони и регулатива се применливи на ентитетот?

4. Дали постојат какви било супстанци кои се користат во производите или производствените процеси на ентитетот кои се дел од шема за постепено исфрлање од употреба којашто ја бара законската регулатива или којашто е усвоена доброволно од страна на дејноста во којашто работи клиентот?

5. Дали агенциите за спроведување ја надгледуваат усогласеноста на ентитетот со барањата на еколошките закони, регулатива или дозволи?

6. Дали се преземени какви било регулативни дејствија или се издадени извештаи од страна на агенциите за спроведување, а кои може да имаат материјално влијание врз ентитетот и неговите финансиски извештаи?

7. Дали се предвидени иницијативи за спречување, намалување или исправање на штета на опкружувањето, или за покривање на заштитата на обновливите и необновливите ресурси?

8. Дали постои историја на пенали и законски постапки против ентитетот или неговите директори во врска со еколошките прашања? Доколку е така, кои биле причините за ваквите дејствија?

9. Дали претстојат какви било законски постапки во врска со усогласеноста со еколошките закони и регулатива?

10. Дали еколошките ризици се покриени со осигурување?

РАЗГЛЕДУВАЊЕ НА ЕКОЛОШКИТЕ ПРАШАЊА ВО РЕВИЗИЈАТА
НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ

**Контролно опкружување и контролни постапки**

11. Какви се филозофијата и стилот на работење на менаџментот во врска со еколошката контрола воопшто (треба да бидат проценети од страна на ревизорот, врз основа на неговото познавање на ентитетот воопшто)?

12. Дали оперативната структура на ентитетот вкучува доделување на одговорности, вклучувајќи и поделба на должности, на одредени поединци за еколошка контрола?

13. Дали ентитетот одржува еколошки информатички систем, заснован на барањата на регулаторите или сопствената оценка на еколошките ризици на ентитетот? Овој систем може да обезбедува, на пример, информации за физичките количества на испуштања на гасови и опасен отпад, еко рамнотежите, еколошките карактеристики на производите и услугите на ентитетот, резултатите од инспекциите извршени од страна на агенциите за спроведување, информации за настанувањето и ефектите на инцидентите и бројот на жалби направени од страна на заинтересираните страни.

14. Дали ентитетот работи со Систем за еколошко управување (СЕУ)? Ако работи, дали СЕУ е овластен од страна на независно тело за сертифицирање? Примери за признаени стандарди за СЕУ се меѓународниот стандард ISO 14001 и Шемата за еко-управување и ревизија на Европската комисија (ШЕУР).

15. Дали ентитетот (доброволно) објавил извештај за еколошки перформанси? Доколку е така, дали истиот е верификуван од страна на независна трета странка?

16. Дали се воспоставени контролни постапки за идентификување и проценка на еколошкиот ризик, за надгледување на усогласеноста со еколошките закони и прописи и за следење на можните промени во еколошката законска регулатива кои може да влијаат врз ентитетот?

17. Дали ентитетот има контролни постапки за справување со жалбите за еколошките прашања, вклучувајќи ги и здравствените проблеми, од вработените или трети странки?

18. Дали ентитетот користи контролни постапки за ракување со, и отстранување на, опасен отпад, во согласност со законските барања?

19. Дали се воспоставени контролни постапки за идентификување и проценка на еколошки опасности поврзани со производите и услугите на ентитетот и правилното соопштување на информациите на купувачите за потребните превентивни мерки, доколку е потребно?

20. Дали менаџментот е свесен за постоењето, како и потенцијалното влијание врз финансиските извештаи на ентитетот, на:

- Каков било ризик од обврски кои произлегуваат како резултат на загадување на почвата, подземните води или површинските води;
- Каков било ризик од обврски кои произлегуваат како резултат на загадување на воздухот; или
- Неразрешени жалби за еколошки прашања од вработените или трети странки?

РАЗГЛЕДУВАЊЕ НА ЕКОЛОШКИТЕ ПРАШАЊА ВО РЕВИЗИЈАТА НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ

**Додаток 2**

**Суштински постапки за откривање на материјални погрешни прикажувања кои се должат на еколошки прашања**

Целта на овој додаток е да обезбеди примери на суштински постапки кои ревизорот може да ги изврши за да открие материјално погрешно прикажување кое се должи на еколошки прашања.

Овие примери се вклучени само за илустративни цели. Не постои намера сите постапки кои се илустрирани да бидат соодветни во секој одделен случај. Постапките треба да бидат прилагодени на конкретните околности на секој ангажман. Во некои случаи, ревизорот може да оцени дека не е потребно да изврши која било од овие постапки.

Може да биде потребно ревизорот да консултира еколошки експерт кога ги оценува резултатите од суштинските постапки во врска со еколошките прашања. Одлуката да се вклучи експерт е прашање на професионално расудување, донесено врз основа на околностите и прашањата како што се технолошката ситуација, комплексноста и материјалноста на ставките кои се во прашање.

**Општо**

*Документарна проверка општо земено*

1. Разгледајте ги записниците од состаноците на одборот на директори, одборите за ревизија или кои било други под-одбори на одборот кои се конкретно одговорни за еколошките прашања.

2. Разгледајте ги јавно достапните информации за дејноста за да ги разгледате сите постојни или можни идни еколошки прашања. Исто така, разгледајте го општиот достапен коментар на медиумите, доколку воопшто постои.

3. Каде се достапни, разгледајте ги:

- Извештаите издадени од страна на еколошките експерти за ентитетот, како што се проценките на локацијата или студиите за еколошкото влијание;
- Извештаите на интерната ревизија;
- Извештаите за „еколошката ревизија“;
- Извештаите за испитувањата за длабинска анализа;
- Извештаите издадени од страна на, и преписката со, регулативните агенции;
- (Јавно достапните) регистри или планови за обновување на загадената почва;
- Извештаите за еколошките перформанси издадени од страна на ентитетот;
- Преписката со агенциите за спроведување; и
- Преписката со правниците на ентитетот.

*Користење на работата на други*

4. Ако е инволвиран еколошки експерт (на пример, даден експерт ја квантифицирал природата и степенот на загаденоста, разгледувајќи алтернативни методи за обновување на локацијата) и резултатот е признаен или обелоденет во финансиските извештаи:

(1) Разгледајте го влијанието на резултатите од работата на експертот врз финансиските извештаи;

(2) Проценете ја професионалната компетентност и објективноста на еколошкиот експерт;

(3) Прибавете достатни соодветни ревизорски докази дека делокругот на работата на еколошкиот експерт е адекватен за целите на ревизијата на финансиските извештаи; и

(4) Проценете ја соодветноста на работата на експертот како ревизорски доказ.

5. Ако интерниот ревизор покрил извесни еколошки аспекти од работењето на ентитетот како дел од интерната ревизија, разгледајте ја соодветноста на работата на интерните ревизори за целите на ревизијата на финансиските извештаи, применувајќи ги критериумите определени во МСР 610, "Разгледување на работата на интерната ревизија".

6. Ако е извршена „еколошка ревизија" и наодите на таа ревизија може да се квалификуваат како ревизорски докази во ревизијата на финансиските извештаи:[14]

(1) Разгледајте го влијанието на резултатите од „еколошката ревизија" врз финансиските *извештаи*;

(2) Проценете ја професионалната компетентност и објективноста на „еколошкиот ревизор"/ревизорскиот тим;

(3) Прибавете достатни соодветни ревизорски докази дека делокругот на „еколошката ревизија" е адекватен за целите на ревизијата на финансиските извештаи; и

(4) Проценете ја соодветноста на работата на „еколошкиот ревизор" како ревизорски доказ.

*Осигурување*

7. Распрашајте се за постојното (и поранешното) осигурително покритие за еколошкиот ризик и разговарајте за ова со менаџментот.

*Изјави на менаџментот*

8. Добијте пишани изјави од менаџментот дека ги има разгледано ефектите на еколошките прашања врз финансиските извештаи и дека:

(1) Не е свесен за какви било материјални обврски или неизвесности кои произлегуваат од еколошките прашања, вклучувајќи ги и оние кои се резултат на незаконски или можно незаконски постапки;

(2) Не е свесен за какви било еколошки прашања кои може да резултираат во материјално оштетување на средствата; или

(3) Доколку е свесен за вакви прашања, тогаш на ревизорот му ги има обелоденето сите факти поврзани со нив.

*Подружници*

9. Распрашајте ги ревизорите на подружниците за усогласеноста на подружницата со релевантните локални еколошки закони и регулатива и нивните можни ефекти врз нивните финансиски извештаи.

**Средства**

*Купувања на земјиште, постројки и машини*

10. За купувањата на земјиште, постројки и машини направени во текот на периодот (било директно од страна на ентитетот или индиректно преку стекнување на подружница), распрашајте се за постапките за длабинска анализа спроведени од страна на менаџментот за разгледување на ефектите на еколошките прашања при утврдувањето на куповната цена, земајќи ги предвид наодите од дополнителните истражувања и обврските за обновување на локацијата.

[14] „Еколошка ревизија": види точка 45.

РАЗГЛЕДУВАЊЕ НА ЕКОЛОШКИТЕ ПРАШАЊА ВО РЕВИЗИЈАТА НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ

*Долгорочни вложувања*

11. Прочитајте ги, и дискутирајте ги со одговорните, финансиските извештаи на кои се засновани долгорочните вложувања и разгледајте го ефектот на какви било еколошки прашања за кои е дискутирано во овие извештаи врз вреднувањето на вложувањата.

*Обезвреднување на средства*

12. Распрашајте се за какви било планирани промени на капиталните средства, на пример, како одговор на промените во еколошката законска регулатива или промените во деловната стратегија, проценете го нивното влијание врз вреднувањето на овие средства или претпријатието како целина.

13. Распрашајте се за политиките и постапките за проценка на потребата од намалување на сметководствената вредност на дадено средство во ситуации каде што се има случено оштетување на средство кое се должи на еколошки прашања.

14. Распрашајте се за собраните податоци на коишто треба да бидат засновани проценките и претпоставките кои се развиени за најверојатниот исход заради определување на намалувањето на вредноста кое се должи на оштетувањето на средството.

15. Направете инспекција на документацијата којашто го поткрепува износот на можното оштетување на средството и дискутирајте за ваквата документација со менаџментот.

16. За какви било оштетувања на средствата поврзани со еколошките прашања коишто постоеле во претходните периоди, разгледајте дали и понатаму се соодветни претпоставките на кои е засновано намалувањето на вредноста на поврзаните сметководствени вредности.

*Надоместливост на тужбените барања*

17. Проверете ја надоместливоста на тужбените барања во однос на еколошките прашања коишто се вклучени во финансиските извештаи.

**Обврски, резервирања и неизвесности**

*Комплетност на обврските, резервирањата и неизвесностите*

18. Распрашајте се за политиките и постапките коишто се имплементирани за да помогнат во идентификувањето на обврските, резервирањата или неизвесностите кои произлегуваат од еколошките прашања.

19. Распрашајте се за настаните или условите коишто може да предизвикаат обврски, резервирања или неизвесности кои произлегуваат од еколошките прашања, како на пример:

- Кршење на еколошките закони и регулатива;
- Судски налози или пенали кои произлегуваат од кршење на еколошките закони и регулатива; или
- Тужбени барања и можни тужбени барања за еколошки штети.

20. Ако се идентификувани трошоци за расчистување на локацијата, идни трошоци за отстранување или обновување на локацијата или пенали кои произлегуваат од

неусогласеноста со еколошките закони и регулатива, распрашајте се за какви било поврзани тужбени барања или можни тужбени барања.

21. Распрашајте се за, прочитајте ја и оценете, преписката од регулативните тела поврзана со прашањата кои се однесуваат на еколошките прашања и разгледајте дали ваквата преписка укажува на обврски, резервирања или неизвесности.

22. За имотот којшто е напуштен, купен или затворен во текот на периодот, распрашајте се за барањата за расчистување на локацијата или намерите за идно отстранување и обновување на локацијата.

23. За имотот којшто е продаден во текот на периодот (и во претходните периоди), распрашајте се за какви било обврски коишто се однесуваат на еколошките прашања кои се задржани врз основа на договор или закон.

24. Извршете аналитички постапки и разгледајте го, доколку е изводливо, односот помеѓу финансиските информации и квантитативните информации вклучени во еколошката евиденција на ентитетот (на пример, односот помеѓу потрошените материјали или искористената енергија и производството на отпад или испуштањата на гасови, земајќи ги предвид обврските на ентитетот за правилно отстранување на отпадот или максималните нивоа на испуштање на гасови).

*Сметководствени проценки*

25. Проверете и тестирајте го процесот којшто го користи менаџментот за подготвување на сметководствените проценки и обелоденувањата:

(1) Разгледајте ја адекватноста на работата извршена од страна на еколошките експерти ангажирани од страна на менаџментот, доколку постои, применувајќи ги критериумите дадени во МСР 620, *Користење на работата на експерт;*

(2) Проверете ги собраните податоци на кои се засновани проценките;

(3) Разгледајте дали податоците се релевантни, веродостојни и достатни за целта;

(4) Оценете дали претпоставките се конзистентни една со друга, поткрепувачките податоци, релевантните историски податоци и податоците за дејноста;

(5) Разгледајте дали промените во деловното работење или дејноста може да предизвикаат други фактори да станат значајни за претпоставките;

(ѓ) Разгледајте ја потребата од ангажирање на еколошки експерт во врска со проверката на извесни претпоставки;

(6) Тестирајте ги пресметките направени од страна на менаџментот за преведување на претпоставките во сметководствени проценки; и

(7) Разгледајте дали врвниот менаџмент ги има проверено и одобрено материјалните сметководствени проценки во однос на еколошките прашања.

26. Ако проценките на менаџментот не се соодветни, добијте независна проценка за поткрепување на разумноста на проценката на менаџментот.

27. За обврските, резервирањата или неизвесностите поврзани со еколошките прашања разгледајте дали и понатаму се соодветни претпоставките на кои се засновани проценките.

28. Споредете ги проценките на обврските кои се однесуваат на една локацијата (на пример, проценки за обновување на локацијата или идни трошоци за отстранување и обновување на локацијата за дадена конкретна локација) со:

(1) Проценките на обврските за други локации со слични еколошки проблеми;

(2) Фактичките трошоци направени за други слични локации; или

РАЗГЛЕДУВАЊЕ НА ЕКОЛОШКИТЕ ПРАШАЊА ВО РЕВИЗИЈАТА НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ

(3) Проценките на трошоците за еколошките обврски кои се одразени во продажната цена за слични локации продадени во текот на периодот.

*Документарна проверка*

29. Направете инспекција и оценете ја документацијата која го поткрепува износот на еколошката обврска, резервирањето или неизвесноста и дискутирајте за ваквата документација со оние кои се одговорни за неа, како на пример:

- Студии за расчистување или обновување на локацијата;
- Квоти добиени за расчистување на локацијата или идни трошоци за отстранување и обновување на локацијата; и
- Преписка со правниот советник во однос на износот на дадено тужбено барање или износот на пеналите.

**Обелоденување**

30. Проверете ја адекватноста на обелоденувањето на ефектите на еколошките прашања врз финансиските извештаи.

# СООПШТЕНИЕ ЗА МЕЃУНАРОДНА РЕВИЗОРСКА ПРАКТИКА 1012

# РЕВИЗИЈА НА ДЕРИВАТИВНИ ФИНАНСИСКИ ИНСТРУМЕНТИ

(Ова Соопштение е во сила)

## СОДРЖИНА


| | Точка |
|---|---|
| Вовед | 1 |
| Деривативни инструменти и активности | 2-7 |
| Одговорности на раководството и оние кои се одговорни за управувањето | 8-10 |
| Одговорност на ревизорот | 11-15 |
| Познавање на деловното работење | 16-20 |
| Клучни финансиски ризици | 21 |
| Тврдења кои треба да се покријат | 22 |
| Проценка на ризикот и интерна контрола | 23-65 |
| Суштински постапки | 66-76 |
| Суштински постапки поврзани со тврдењата | 77-89 |
| Дополнителни разгледувања за хеџинг активностите | 90-91 |
| Изјави на раководството | 92-93 |
| Комуникација со раководството и оние кои се одговорни за управувањето | 94 |
| Поимник | |


Соопштението за меѓународна ревизорска практика (СМРП) 1012, "Ревизија за деривативни финансиски инструменти", треба да се чита во контекст на "Предговорот на Меѓународните стандарди за контрола на квалитетот, ревизија, проверка, други услуги за уверување и поврзани услуги", којшто ја определува примената и важењето на СМРП.

Комитетот за меѓународна ревизорска практика го одобри ова Соопштение за меѓународна ревизорска практика за објавување во март 2001 година.

## Вовед

1. Целта на ова Соопштение за меѓународна ревизорска практика (СМРП) е да обезбеди упатство за ревизорот при планирањето и извршувањето на ревизорските постапки за тврдењата во финансиските извештаи поврзани со деривативните финансиски инструменти. Ова СМРП се фокусира на ревизија на дериватиите кои ги чуваат крајните корисници, вклучувајќи ги и банките и другите ентитети од финансискиот сектор кога тие се крајни корисници. Краен корисник е ентитет кој склучува финансиска трансакција, или преку организирана берза или преку брокер, за целите на хеџинг, управување со средства / обврски или шпекулирање. Крајните корисници се составени примарно од корпорации, државни ентитети, институционални вложувачи и финансиски институции. Деривативните активности на крајниот корисник често се поврзани со производството или користењето на даден производ од страна на ентитетот. Прашањата во врска со сметководствениот систем и системот на интерна контрола поврзани со издавањето или тргувањето на дериватиите може да се разликуваат од оние кои се поврзани со користењето на дериватиите. СМРП 1006, „Ревизии на финансиските извештаи на банки", обезбедува упатство за ревизиите на банките и другите ентитети во финансискиот сектор и вклучува упатство за ревизијата на меѓународните комерцијални банки кои издаваат или тргуваат со деривативи.

РЕВИЗИЈА НА ДЕРИВАТИВНИ ФИНАНСИСКИ ИНСТРУМЕНТИ

**Деривативни инструменти и активности**

2. Деривативните финансиски инструменти стануваат сé посложени, нивното користење станува се поопшто, а сметководствените барања за обезбедување на информации за објективната вредност и други информации во врска со нив во презентирањата и обелоденувањата во финансиските извештаи се зголемуваат. Вредностите на дериватвите може да бидат променливи. Големите и ненадејните намалувања на нивната вредност може да го зголемат ризикот дека загубата на ентитетот кој користи деривативи може да го надмине износот, доколку воопшто го има, евидентиран во билансот на состојба. Понатаму, поради сложеноста на деривативните активности, раководството може целосно да не ги разбира ризиците од користење на деривативи.

3. За многу ентитети, користењето на дериватвите ја намалува изложеноста на промените на девизните курсеви, каматните стапки и цените на производите, како и други ризици. Од друга страна, инхерентните карактеристики на деривативните активности и деривативните финансиски инструменти исто така може да резултираат и во зголемување на деловниот ризик во некои ентитети, за возврат зголемувајќи го ревизорскиот ризик и претставувајќи му нови предизвици за ревизорот.

4. „Деривативи" е општ поим кој се користи за категоризирање на различни финансиски инструменти чијашто вредност „зависи од" или „произлегува од" основна стапка или цена, како што се каматните стапки, девизните курсеви, цените на сопственичките инструменти или цените на производите. Деривативните договори можат да бидат линеарни или нелинеарни. Тие се договори кои или вклучуваат задолжителни парични текови на даден иден датум (линеарни) или имаат карактеристики на опции каде што едната страна има право, но не и обврска, да бара другата страна да и ја испорача основната ставка (нелинеарна). Некои национални рамки за финансиско известување, како и Меѓународните сметководствени стандарди содржат дефиниции за дериватвите. На пример, Меѓународниот сметководствен стандард (МСС) 39, „Финансиски инструменти: признавање и мерење", го дефинира дериватвот како финансиски инструмент:

- Чијашто вредност се менува како резултат на промената на определена каматна стапка, цена на хартија од вредност, цена на стока, девизен курс, индекс на цени или стапки, кредитен рејтинг или кредитен индекс, или пак слична променлива (која понекогаш се нарекува "основна");
- Којшто не бара почетно нето вложување или бара мало почетно нето вложување во однос на другите видови на договори коишто имаат сличен одговор на промените на пазарните услови; и
- Којшто се подмирува на некој иден датум.

Покрај тоа, различните национални рамки за финансиско известување и Меѓународните сметководствени стандарди предвидуваат различни сметководствени третмани на деривативните финансиски инструменти.

5. Највообичаените линеарни договори се терминските договори (на пример, девизните договори и терминските договори за цени), фјучерс договорите (на пример, фјучерс договор за купување на производ како на пример нафта или енергија) и свопови. Највообичаените нелинеарени договори се опциите, горните граници, долните граници и своп-опциите. Дериватвите кои се посложени може да имаат комбинација од карактеристиките на секоја категорија.

6. Деривативните активности се протегаат од оние чијашто примарна цел е да:

- Управуваат со тековните или предвидените ризици поврзани со работењето и финансиската состојба; или
- Заземат отворени или шпекулативни позиции за да се извлече корист од предвидените пазарни движења.

РЕВИЗИЈА НА ДЕРИВАТИВНИ ФИНАНСИСКИ ИНСТРУМЕНТИ

Некои ентитети може да бидат вклучени во дериватиите не само од корпоративна финансиска перспектива туку, исто така, или алтернативно, заедно со производството или користење на производот.

7. Иако сите финансиски инструменти имаат одредени ризици, дериватиите често поседуваат посебни карактеристики со кои се обезбедува левериџ за ризиците како на пример:

- Потребни се мали или воопшто не се потребни парични одливи/приливи сé до доспевањето на трансакциите;
- Не се плаќа или прима салдото на главницата или друг фиксен износ;
- Потенцијаните ризици и награди може да бидат суштински поголеми отколку тековните трошења; и
- Вредноста на средството или обврската на ентитетот може да го надминат износот, доколку воопшто постои, на дериватиот кој е признаен во финансиските извештаи, особено кај ентитетите чија рамка за финансиско известување не бара дериватиите да бидат евидентирани според објективната пазарна вредност во финансиските извештаи.

## Одговорности на раководството и оние кои се одговорни за управувањето

8. МСР 200, „Цели и општи принципи кои управуваат со ревизијата на финансиските извештаи", наведува дека раководството на ентитетот е одговорно за подготвување и презентирање на финансиските извештаи. Како дел од процесот на подготвување на овие финансиски извештаи, раководството прави конкретни тврдења поврзани со дериватиите. Овие тврдења вклучуваат (каде што така бара рамката за финансиско известување) дека сите деривативи евидентирани во финансиските извештаи постојат, дека нема неевидентирани деривативи на датумот на билансот на состојба, дека дериватиите евидентирани во финансиските извештаи се правилно вреднувани и презентирани, како и дека сите релевантни обелоденувања се направени во финансиските извештаи.

9. Оние кои се одговорни за управувањето на ентитетот, преку надгледување на раководството, се одговорни за:

- Обликување и имплементирање на системот на интерна контрола за:
  - Следење на ризикот и финансиска контрола;
  - Обезбедување на разумно уверување дека користењето на дериватиите од страна на ентитетот е во рамките на неговите политики за управување со ризикот; и
  - Осигурување дека ентитетот ги почитува применливите закони и прописи; и
- Интегритетот на сметководствениот систем и системот за финансиско известување на ентитетот за да се обезбеди веродостојност на финансикото известување за дериватините активности од страна на раководството.

10. Ревизијата на финансиските извештаи не го ослободува раководството или оние кои се одговорни за управувањето од нивните одговорности.

## Одговорност на ревизорот

11. МСР 200 наведува дека целта на ревизијата е да му овозможи на ревизорот да изрази мислење за тоа дали финансиските извештаи се подготвени во сите материјални аспекти во согласност со применливата рамка за финансиско известување. Одговорноста на ревизорот поврзана со дериватините финансиски инструменти, во контекст на ревизијата на финансиските извештаи земени како целина, е да разгледа дали тврдењата на раководството поврзани со дериватиите, резултираат во финансиски извештаи

подготвени во сите материјални аспекти во согласност со применливата рамка за финансиско известување.

12. Ревизорот воспоставува разбирање со ентитетот дека целта на ревизорската работа е да му овозможи да изрази мислење за финансиските извештаи. Целта на ревизијата на финансиските извештаи не е да обезбеди уверување за адекватноста на управувањето со ризикот поврзан со деривативните активности од страна на ентитетот, или пак контрола над овие активности. За да одбегне какво било недоразбирање, ревизорот може да дискутира со раководството за природата и обемот на ревизорската работа поврзана со деривативните активности. МСР 210, „Услови на ревизорски ангажмани", обезбедува упатство за договарање на условите на ангажманот со ентитетот.

**Потреба од специјални вештини и знаење**

13. МСР 200 бара ревизорот да го почитува *Кодексот за етика на професионалните сметководители* (Кодексот) издаден од страна на Меѓународната федерација на сметководители. Помеѓу другите работи, Кодексот бара професионалниот сметководител да ги извршува професионалните услуги со компентентност и внимателност. Кодексот понатаму бара ревизорот да одржува доволно професионално знаење и вештини за да ги исполни одговорностите со должно внимание.

14. За да се усогласи со барањата на МСР 200, на ревизорот може да му се потребни специјални вештини или знаење за да ги планира и изврши ревизорските постапки за извесни тврдења за деривативите. Специјалните вештини и знаење вклучуваат обезбедување на разбирање за:

- Оперативните карактеристики и профилот на ризикот на дејноста во којашто работи ентитетот;
- Деривативните финансиски инструменти кои ги користи ентитетот, како и нивните карактеристики;
- Информациониот систем на ентитетот за деривативите, вклучувајќи ги и услугите кои ги обезбедува услужна организација. Ова може да бара ревизорот да поседува специјални вештини или знаење за компјутерските апликации кога значајни информации за тие деривативи се пренесуваат, обработуваат, чуваат или пристапуваат на електронски начин;
- Методите за вреднување на деривативите, на пример, дали објективната вредност се определува според котираната пазарна цена или со модел за определување на цената; и
    - Барањата на рамката за финансиско известување за тврдењата во финансиските извештаи поврзани со деривативите. Деривативите може да имаат сложени карактеристики кои бараат ревизорот да има специјално знаење за да го оцени нивното мерење, признавање и обелоденување во согласност со рамката за финансиско известување. На пример, карактеристиките вградени во договорите или спогодбите може да бараат одделно сметководство, а сложените структури за определување на цената може да ја зголемат сложеноста на претпоставките кои се користат при мерењето на инструментот според објективната вредност. Покрај тоа, барањата на рамката за финансиско известување може да се разликуваат во зависност од видот на дериватвот, природата на трансакцијата и видот на ентитетот.

15. Членовите на тимот за ангажманот може да ги поседуваат потребните вештини и знаења за да ги планираат и извршат ревизорските постапки поврзани со деривативните трансакции. Алтернативно, ревизорот може да одлучи да бара помош од експерт надвор од фирмата, со потребните вештини или знаења за планирање и извршување на ревизорските постапки, особено кога деривативите се многу сложени или кога едноставни деривативи се користат во сложени ситуации, кога ентитетот е вклучен во активно тргување со деривативите или кога вреднувањето на деривативите е засновано на сложени модели за определување на цената. МСР 220, „Контрола на квалитет за ревизии на историски

финансиски информации"[1], обезбедува упатство за надзор на поединците кои служат како членови на тимот за ангажманот и му помагаат на ревизорот во планирањето и извршувањето на ревизорските постапки. МСР 620, „Користење на работата на експерт", обезбедува упатство за користењето на работата на експертот како ревизорски доказ.

## Познавање на деловното работење

16. МСР 310, „Познавање на деловното работење"[2], бара ревизорот, кога ја извршува ревизијата на финансиските извештаи, да има или да стекне познавање на деловното работење на ентитетот кое е доволно за да му овозможи на ревизорот да ги идентификува и разбере настаните, трансакциите и практиките кои, според расудувањето на ревизорот, може да имаат значаен ефект врз финансиските извештаи, испитувањето или ревизорскиот извештај. На пример, ревизорот го користи ова познавање за да го процени инхерентниот и контролниот ризик и да ја определи природата, временскиот распоред и обемот на ревизорските постапки.

17. Бидејќи деривативните активности воглавно ги поддржуваат деловните активности на ентитетот, факторите коишто влијаат врз неговото секојдневно работење ќе имаат импликации и врз неговите деривативни активности. На пример, поради економските услови кои влијаат на цената на примарните суровини на ентитетот, ентитетот може да склучи фјучерс договор за да го хеџира трошокот на неговата залиха. На сличен начин, деривативните активности може да имаат главен ефект врз работењето и способноста за опстојување на ентитетот.

### Општи економски фактори

18. Општите економски фактори веројатно ќе имаат влијание врз природата и обемот на деривативните активности на ентитетот. На пример, кога изгледа дека каматните стапки веројатно ќе пораснат, ентитетот може да се обиде да го фиксира ефективното ниво на каматните стапки на неговите позајмувања со флуктуирачка стапка користејќи свопови на каматната стапка, термински договори за стапките и горни граници. Општите економски фактори кои може да бидат релевантни ги вклучуваат:

- Општото ниво на економската активност;
- Каматните стапки, вклучувајќи ја терминската структура на каматните стапки и достапноста на финансирањето;
- Инфлацијата и ревалоризацијата на валутата;
- Девизните курсеви и контроли; и
- Карактеристиките на пазарите кои се релевантни за дериватвите кои ги користи ентитетот, вклучувајќи ја и ликвидноста или менливоста на тие пазари.

### Дејноста

19. Економските услови во дејноста на ентитетот исто така веројатно ќе влијаат врз деривативните активности на ентитетот. Ако дејноста е сезонска или циклична, инхерентно може да биде потешко точно да се прогнозираат каматната стапка, девизниот курс или изложеностите на ликвидноста. Високата стапка на пораст или острата стапка на опаѓање на деловното работење на ентитетот исто така може да го отежнат предвидувањето на нивоата на активност воопшто и, оттука, неговото ниво на деривативна активност. Економските услови во одредена дејност кои може да бидат релевантни ги вклучуваат:

[1] МСР 220, "Контрола на квалитет за ревизорска работа" е повлечен во јуни 2005 година кога МСР 220, "Контрола на квалитет за ревизии на историски финансиски информации" стапи во сила.

[2] МСР 310, "Познавање на деловното работење" беше повлечен во декември 2004 година кога стапи во сила МСР 315, "Разбирање за ентитетот и неговото опкружување и проценка на ризиците од материјално погрешно прикажување".

- Ценовниот ризик во дејноста;
- Пазарот и конкуренцијата;
- Циклична или сезонска активност;
- Намалување или проширување на работењето;
- Неповолни услови (на пример, побарувачка која опаѓа, одвишен капацитет, сериозна ценовна конкуренција); и
- Трансакции во странска валута, преведување или економска изложеност.

**Ентитетот**

20. За да стекне достатно разбирање за деривативните активности на ентитетот, за да биде во состојба да ги идентификува и разбере настаните, трансакциите и практиките кои, според расудувањето на ревизорот, може да имаат значаен ефект врз финансиските извештаи или врз испитувањето или ревизорскиот извештај, ревизорот ги разгледува:

- *Знаењето и искуството на раководството и оние кои се одговорни за управувањето.* Деривативните активности може да бидат сложени и често само неколку поединци во рамките на ентитетот целосно ги разбираат овие активности. Кај ентитетите кои се ангажираат во неколку деривативни активности, на раководството може да му недостига искуство дури и за релативно едноставни деривативни трансакции. Освен тоа, поради сложеноста на различните договори или спогодби ентитетот може ненамерно да склучи деривативна трансакција. Значајното користење на дериватвите, особено на сложените деривативи, без релевантна експертиза во рамките на ентитетот го зголемува инхерентниот ризик. Ова може да предизвика ревизорот да се праша дали постои адекватна менаџерска контрола, а може да влијае и врз проценката на ризикот од неоткривање и природата, временскиот распоред и обемот на ревизорското тестирање кое се смета за потребно;
- *Достапноста на навремени и веродостојни менаџерски информации.* Контролниот ризик поврзан со деривативните активности може да се зголеми како резултат на поголемата децентрализација на овие активности. Ова особено може да биде вистина кога ентитетот е базиран на различни локации, некои можеби и во други земји. Деривативните активности може да се водат или на централизирана или децентрализирана основа. Деривативните активности и поврзаното одлучување зависат најмногу од текот на точни, веродостојни и навремени менаџерски информации. Тешкотијата во прибирањето и собирањето на ваквите информации се зголемува со бројот на локациите и деловните работења во кои е инволвиран ентитетот; и
- *Целите на користењето на дериватвите.* Деривативните активности се протегаат од оние чијашто примарна цел е да го намалат или елиминираат ризикот (хеџинг) до оние чијашто примарна цел е максимизирање на добивката (шпекулација). При непроменети други услови, ризикот се зголемува како што максимизирањето на добивката станува фокус на деривативната активност. Ревизорот стекнува разбирање за стратегијата којашто стои зад користењето на деривативите од страна на ентитетот и идентификува кога деривативните активности на ентитетот се засновани на хеџинг-шпекулативен континуум.

**Клучни финансиски ризици**

21. Ревизорот стекнува разбирање за основните видови на финансиски ризици, поврзани со деривативните активности, на кои може да биде изложен ентитетот. Тие клучни финансиски ризици се:

(1) *Пазарниот ризик*, кој широко е поврзан со економските загуби кои се должат на неповолните промени на објективната вредност на деривативите. Поврзаните ризици ги вклучуваат:

РЕВИЗИЈА НА ДЕРИВАТИВНИ ФИНАНСИСКИ ИНСТРУМЕНТИ

- Ценовниот ризик, кој се однесува на промените на нивоата на цените кои се должат на промените на каматните стапки, девизните курсеви или други фактори поврзани со пазарните промени на основната стапка, индекс или цена. Ценовниот ризик го вклучува ризикот на каматната стапка и девизниот ризик;

- Ризикот на ликвидноста, кој се однесува на промените на способноста да се продаде или отуѓи дериватвниот инструмент. Деривативните активности го носат дополнителниот ризик дека недостатокот на расположливи договори или договорни странки може да го отежне затворањето на деривативните трансакции или склучувањето на пребивачки договор. На пример, ризикот на ликвидноста може да се зголеми ако ентитетот се соочи со тешкотии при добивањето на потребните хартии од вредност или производ или друга ставка за испорачување доколку дериватвот бара физичко испорачување;

- Економските загуби исто така може да настанат ако ентитетот прави несоодветни тргувања врз основа на информации кои се добиени користејќи лоши модели за вреднување; и

- Дериватвите кои се користат во хеџинг трансакциите носат дополнителен ризик, познат како ризик на основата. Основата е разликата помеѓу цената на хеџираната ставка и цената на поврзаниот хеџинг инструмент. Ризикот на основата е ризикот дека основата ќе се промени додека хеџинг договорот е отворен и, оттука, ценовната корелација помеѓу хеџираната ставка и хеџинг инструментот нема да биде перфектна. На пример, врз ризикот на основата може да влијае недостатокот на ликвидноста било кај хеџираната ставка или кај хеџираниот инструмент.

(2) *Кредитниот ризик,* кој се однесува на ризикот дека даден купувач или договорна страна нема да ја подмират обврската за полната вредност, било кога доспева или во кое било време потоа. За извесни деривативи, пазарните вредности се непостојани, така што и изложеноста на кредитниот ризик е исто така непостојана. Општо земено, даден дериватив има кредитна изложеност само кога дериватвот има позитивна пазарна вредност. Таа вредност претставува обврска на договорната страна и, поради тоа, економска корист која може да биде изгубена ако договорната страна не ја исполни својата обврска. Освен тоа, пазарната вредност на дериватвот може да флуктуира брзо, менувајќи се од позитивна во негативна вредност и обратно. Потенцијалот за рапидни промени на цените, заедно со структурата на извесни деривативи, исто така може да влијае врз изложеноста на кредитниот ризик. На пример, деривативите со висок левериџ или деривативите со продолжени временски периоди може да резултираат во зголемување на изложеноста на кредитниот ризик набргу по преземањето на трансакцијата. Со многу деривативи се тргува според униформни правила преку организирана берза (деривативи со кои се тргува на берзата). Деривативите со кои се тргува на берзата воглавно го отстрануваат ризикот на поединечната договорна страна и ја заменуваат клиринг организацијата како договорната страна која го извршува порамнувањето. Типично, учесниците кај даден дериватив со кој се тргува на берзата ги подмируваат промените во вредноста на нивните позиции на дневна основа, што понатаму го ублажува кредитниот ризик. Другите методи за минимизирање на кредитниот ризик вклучуваат барање договорната страна да понуди колатерал или доделување на кредитно ограничување на секоја договорна страна врз основа на нејзиниот кредитен рејтинг;

(3) *Ризикот на порамнувањето* е ризикот дека едната страна во трансакцијата ќе биде подмирена без да прими вредност од купувачот или другата договорна страна. Една метода за минимизирање на ризикот на порамнувањето е склучување на главен договор за пребивање, којшто им дозволува на странките да ги пребијат сите нивни поврзани позиции на обврски и побарувања при порамнувањето;

(4) *Ризикот на солвентноста,* кој се однесува на ризикот ентитетот да нема достапни финансиски средства за да ги исполни своите обврзувања за парични одливи кога истите ќе доспеат. На пример, неповолната ценовна промена на даден фјучерс договор може да резултира во барање за исплата на маржата за чиешто исполнување ентитетот може да ја нема потребната ликвидност; и

(5) *Правниот ризик,* кој се однесува на загубите кои резултираат од правно или регулативно дејствие коешто го поништува или на друг начин го спречува исполнувањето на условите од договорот или поврзаните уредувања за пребивање од страна на крајниот корисник или неговата договорна страна. На пример, правниот ризик може да произлезе од недоволна документација за договорот, неспособност да се спроведат уредувањата за пребивање во случај на стечај, неповолни промени на даночните закони или правни акти кои им забрануваат на ентитетите да вложуваат во извесни видови на деривативи.

Иако постојат и други класификации на ризиците, тие вообичаено претставуваат комбинација на овие основни ризици. Исто така, постои и понатамошен ризик за производите дека нивниот квалитет нема да ги исполни очекувањата.

## Тврдења кои треба да се покријат

22. Тврдењата во финансиските извештаи се тврдења од страна на раководството, експлицитни или поинакви, кои се вградени во финансиските извештаи подготвени во согласност со применливата рамка за финансиско известување. Тие можат да бидат категоризирани на следниот начин:

- *Постоење*: Средството или обврската постојат на даден датум. На пример, деривативите за кои се известува во финансиските извештаи преку мерење или обелоденување постојат на датумот на билансот на состојба;
- *Права и обврски*: Средството или обврската се однесуваат на ентитетот на даден датум. На пример, ентитетот ги има правата и обврските поврзани со деривативите за кои е известено во финансиските извештаи;
- *Случување*: Се случиле трансакција или настан кои се однесуваат на ентитетот во текот на периодот. На пример, трансакцијата од којашто произлегува дериватив се случила во рамките на периодот на финансиско известување;
- *Комплетност:* Нема неевидентирани средства, обврски, трансакции или настани, или необелоденети ставки. На пример, за сите деривативи на ентитетот е известено во финансиските извештаи преку мерење или обелоденување;
- *Вреднување*: Средството или обврската се евидентирани според соодветната сметководствена вредност. На пример, вредностите на деривативите за кои е известено во финансиските извештаи преку мерење и обелоденување се определени во согласност со рамката за финансиско известување;
- *Мерење*: Трансакцијата или настанот се евидентирани според правилниот износ и приходот или расходот се распределени на правилниот период. На пример, износите поврзани со деривативите за кои е известено во финансиските извештаи преку мерење или обелоденување се определени во согласност со рамката за финансиско известување, а приходите или расходите поврзани со деривативите за кои е известено во финансиските извештаи се распределени на точните периоди на финансиско известување; и
- *Презентирање и обелоденување*: Ставката е обелоденета, класифицирана и опишана во согласност со применливата рамка за финансиско известување. На пример, класификацијата, описот и обелоденувањето на деривативите во финансиските извештаи е во согласност со рамката за финансиско известување.

## Проценка на ризикот и интерна контрола

23. Ревизорски ризик е ризикот дека ревизорот ќе даде несоодветно ревизорско мислење кога финансиските извештаи се материјално погрешно прикажани. Ревизорскиот ризик има три компоненти: инхерентен ризик, контролен ризик и ризик од неоткривање. Ревизорот го разгледува знаењето стекнато за деловното работење и за клучните финансиски ризици кога ги проценува компонентите на ревизорскиот ризик.

## РЕВИЗИЈА НА ДЕРИВАТИВНИ ФИНАНСИСКИ ИНСТРУМЕНТИ

24. МСР 400, „Проценки на ризици и интерна контрола"[3], обезбедува упатство за разгледувањето на ревизорскиот ризик и интерната контрола од страна на ревизорот при планирањето и извршувањето на ревизијата на финансиските извештаи во согласност со МСР. МСР бара ревизорот да користи професионално расудување за да го процени ревизорскиот ризик и да обликува ревизорски постапки за да осигура дека ризикот е намален на прифатливо ниско ниво. Исто така, тој бара ревизорот да стекне разбирање за сметководствениот систем и системот на интерна контрола коешто е достатно за планирање на ревизијата и развивање на ефективен ревизорски пристап.

**Инхерентен ризик**

25. Инхерентниот ризик е подложноста на дадено салдо на сметка или класа на трансакции на погрешно прикажување кое може да биде материјално, поединечно или кога ќе се собере со погрешните прикажувања кај другите салда или класи, претпоставувајќи дека не постојат поврзани интерни контроли.

26. МСР 400[4] бара, кога го развива сеопштиот ревизорски план, ревизорот да го процени инхерентниот ризик на ниво на финансиките извештаи. МСР 400 бара ревизорот да ја поврзе таа проценка со материјалните салда на сметки и класи на трансакции на ниво на тврдења, или пак да претпостави дека инхерентниот ризик за тврдењето е висок.

27. МСР 400 му обезбедува упатство на ревизорот за користењето на професионалното расудување за вреднување на бројните фактори кои може да влијаат врз проценката на инхерентниот ризик. Примери на фактори кои може да влијаат врз проценката на ревизорот на инхерентниот ризик за тврдењата за дериватите ги вклучуваат:

- *Економската и деловната цел на дериватвните активности на ентитетот.* Ревизорот ја разбира природата на деловното работење на ентитетот и економската и деловната цел на неговите деривативни активности, од кои сите може да влијаат врз одлуката на ентитетот да купи, продаде или чува деривативи;

- *Дериватвните активности се протегаат од позиции каде што примарната цел е да се намали или елиминира ризикот (хеџинг), до позиции каде што примарната цел е да се максимизираат добивките (шпекулирање).* Инхерентните ризици поврзани со управувањето со ризикот значајно се разликуваат од оние кои се поврзани со шпекулативното вложување;

- *Сложеноста на карактеристиките на дериватвите.* Општо земено, колку што е посложен дериватвот, толку е потешко да се определи неговата објективна вредност. Објективните вредности на извесни деривативи, како што се опциите со кои се тргува на берзата, се достапни од независни извори за определување на цените како што се финансиските публикации и брокерите-дилерите кои не се поврзани со ентитетот. Меѓутоа, определувањето на објективната вредност може да биде особено тешко доколку трансакцијата била прилагодена за исполнување на потребите на поединечниот корисник. Кога со дериватвите не се тргува редовно, или пак со нив се тргува само на пазари без објавени или котирани пазарни цени, раководството може да користи модел за вреднување за да ја определи објективната вредност. Ризикот на вреднувањето е ризикот дека објективната вредност на дериватвот ќе биде неточно определена. Ризикот на моделирањето, кој е компонента на ризикот на вреднувањето, постои секогаш кога се користат модели (наспроти котирани пазарни цени) за определување на објективната вредност на даден дериватв. Ризикот на моделирањето е ризикот којшто е поврзан со несовршеностите и субјективноста на овие модели и нивните поврзани претпоставки. Како ризикот на вреднувањето, така и

[3] МСР 400, "Проценки на ризици и интерна контрола" беше повлечен во декември 2004 година кога стапија во сила МСР 315, "Разбирање за ентитетот и неговото опкружување и проценка на ризиците од материјално погрешно прикажување", и МСР 330, "Постапките на ревизорот како одговор на проценетите ризици".

[4] Види фуснота 3.

ризикот на моделирањето придонесуваат за инхерентниот ризик за тврдењето за вреднувањето за тие деривативи.

- *Дали трансакцијата од којашто произлегува дериватиот вклучува размена на пари.* Многу деривативи не вклучуваат размена на пари при почетокот на трансакцијата, или пак може да вклучат договори кои имаат нередовни парични текови или парични текови на крајот од рокот. Постои зголемен ризик ваквите договори да не бидат идентификувани или да бидат само делумно идентификувани и евидентирани во финансиските извештаи, зголемувајќи го инхерентниот ризик за тврдењето за комплетност за тие деривативи;

- *Искуството на ентитетот со деривативите.* Значајна употреба на сложени деривативи без релевантна експертиза во рамките на ентитетот го зголемува инхерентниот ризик. Релевантната експертиза треба да постои кај персоналот кој е инволвиран во деривативните активности на ентитетот, вклучувајќи ги и оние кои се одговорни за управувањето, оние кои го обврзуваат ентитетот на деривативните трансакции (во понатамошниот текст „дилерите"), оние кои се инволвирани во контролата на ризикот и сметководственият и оперативниот персонал одговорен за евидентирањето и подмирувањето на трансакциите. Покрај тоа, може да биде поверојатно раководството да ги превиди ретките трансакции во однос на релевантните прашања за сметководството и обелоденувањето;

- *Дали дериватиот е вградена карактеристика на даден договор.* Може да биде помалку веројатно раководството да ги идентификува вградените деривативи, што го зголемува инхерентниот ризик за тврдењето за комплетност за тие деривативи;

- *Дали екстерни фактори влијаат врз тврдењето.* На пример, зголемувањето на кредитниот ризик поврзан со ентитетите кои работат во опаѓачки дејности го зголемува инхерентниот ризик за тврдењето за вреднување за тие деривативи. Покрај тоа, значајните промени или променливоста на каматните стапки го зголемуваат инхерентниот ризик за вреднувањето на деривативите врз чијашто вредност значајно влијаат каматните стапки; и

- *Дали со деривативите се тргува на националните берзи или преку границите.* Деривативите со кои се тргува на берзите преку границите може да бидат подложни на зголемен инхерентен ризик поради различните закони и прописи, девизниот ризик или различните економски услови. Овие услови може да придонесат за инхерентниот ризик за тврдењето за права и обврски или тврдењето за вреднување.

28. Многу деривативи го имаат поврзаниот ризик дека загубата може да го надмине износот, доколку воопшто постои, на вредноста на дериватиот признаен во билансот на состојба (вонбилансен ризик). На пример, ненадеен пад на пазарната цена на даден производ може да го присили ентитетот да реализира загуби за да ја затвори терминската позиција за тој производ. Во некои случаи, потенцијалните загуби може да бидат доволни за да наметнат значајно сомневање во способноста на ентитетот да продолжи како континуитет. МСР 570, „Континуитет", воспоставува стандарди и обезбедува упатство за одговорноста на ревизорот во ревизијата на финансиските извештаи во врска со претпоставката за континуитет којашто се користи при подготовувањето на финансиските извештаи. Ентитетот може да извршува анализи на чувствителноста или анализи на ризикуваната вредност за да ги процени хипотетичките ефекти врз деривативните инструменти кои се подложни на пазарните ризици. Ревизорот може да ги разгледа овие анализи кога ја вреднува проценката на раководството на способноста на ентитетот да продолжи како континуитет.

**Сметководствени разгледувања**

29. Сметководствената метода на ентитетот влијае врз конкретните ревизорски постапки и, оттука, е значајна. Сметководството за деривативите може да зависи од тоа дали дериватиот е класифициран како хеџинг инструмент, како и од тоа дали хеџинг односот е високо ефективен. На пример, МСС 39 бара ентитетот да ги признае промените на објективната вредност на деривативниот инструмент како нето добивка или загуба во

тековниот период. Ако дериватот е дел од хеџинг однос кој исполнува извесни критериуми, тогаш хеџинг односот се квалификува за специјално сметководство за хеџинг кое ги признава пребивачките ефекти на хеџираната ставка на нето добивката или загубата. Бидејќи дериватите и хеџираните ставки се економски поврзани, соодветно е добивките или загубите на дериватите да се признаат во истиот сметководствен период во кој се признаваат и добивките или загубите на хеџираната ставка. За некои трансакции, промените на објективната вредност ќе се јават како компонента на тековната нето добивка или загуба. За други трансакции, промените на објективната вредност тековно ќе се јават во промените на главнината и, конечно, кога ќе се случи финалната трансакција, во нето добивката или загубата.

30. Дериватите кои се користат како хеџинг подлежат на ризикот дека пазарните услови ќе се променат така што хеџингот повеќе нема да биде ефективен и, оттука, нема повеќе да ги исполнува условите на хеџинг односот. На пример, МСС 39 бара периодичните добивки и загуби од фјучерс договорот кој се користи за хеџирање на идните купувања на залихи да бидат признаени како промени на акционерската главнина, при што кумулативните добивки или загуби се јавуваат во нето добивката или загубата во истиот период(и) како оној во којшто хеџираната предвидена трансакција влијае врз нето добивката или загубата. Сите разлики помеѓу промените на моменталната цена на фјучерс договорот и резултантните промени на трошокот на поврзаната набавка на залихи ќе ја намалат ефективноста на хеџингот. Разликите може да бидат предизвикани од различните локации за испорака за набавката на залихи и фјучерс договорот којшто се користи за хеџирање на набавката на залихи. На пример, трошокот за физичка испорака може да се разликува во зависност од локацијата. Други разлики може да бидат предизвикани од различните временски параметри помеѓу извршувањето на хеџираната ставка и хеџираниот инструмент, или пак од различните мерки за квалитет или квантитет кои ја вклучуваат хеџираната ставка и оние кои се определени на хеџинг инструментот. МСР 39 бара за неефективниот дел од промената на вредноста на хеџинг инструментот да се извести веднаш во нето добивката или загубата. Ако за хеџингот е проценето и определено дека не е високо-ефективен, тогаш хеџинг односот нема повеќе да ги исполнува критериумите за сметководство за хеџинг. Доколку и понатаму се користи сметководството за хеџинг, добивките и загубите ќе бидат неправилно исклучени од нето добивката или загубата за периодот. Сложеностите на сметководството за дериватите го зголемува инхерентниот ризик за тврдењето за презентирање и обелоденување за тие деривативи.

**Разгледувања на смеководствениот систем**

31. МСР 400[5] бара ревизорот да обезбеди разбирање за смеководствениот систем. За да го постигне ова разбирање, ревизорот стекнува познавање за обликот на смеководствениот систем, промените на тој систем и неговото работење. Обемот во кој ентитетот користи деривативи и релативната сложеност на инструментите се важни детерминанти на потребното ниво на софистицираност како на информационите системи на ентитетот (вклучувајќи го и сметководствениот систем), така и на контролните постапки.

32. Извесни инструменти може да бараат голем број на сметководствени книжења. Иако на сметководствениот систем кој се користи за прокнижување на дериватите трансакции веројатно ќе му биде потребна извесна мануелна интервенција, сепак, во идеални услови, смеководствениот систем ќе биде во состојба да ги прокнижува овие книжења точно со минимална мануелна интервенција. Како што се зголемува софистицираноста на дериватите активности, така треба да се зголемува и софистицираноста на сметководствениот систем. Бидејќи не е секогаш така, ревизорот треба да остане претпазлив за можната потреба од модифицирање на ревизорскиот пристап доколку квалитетот на смеководствениот систем, или аспекти на истиот, се покажат како слаби.

**Контролно опкружување**

33. Контролното опкружување влијае врз тонот на ентитетот и контролната свест на неговите луѓе. Тоа е основата за сите други компоненти на интерната контрола,

[5] Види фуснота 3.

обезбедувајќи дисциплина и стуктура. Контролното опкружување има распространето влијание врз начинот на кој се структуираат деловните активности, се поставуваат целите и се проценуваат ризиците.

34. МСР 400[6] бара ревизорот да обезбеди разбирање за контролното опкружување доволно за да ги процени ставовите на раководството и оние кои се одговорни за управувањето, нивната свесност и дејствија во врска со интерната контрола и нејзината важност во ентитетот.

35. Ревизорот го разгледува сеопштиот став на раководството кон, и свесноста за, деривативните активности како дел од стекнувањето на разбирање за контролното опкружување, вклучувајќи ги и сите промени на истото. Оние кои се одговорни за управувањето се тие коишто ја имаат улогата да го определат соодветниот став кон ризиците. Раководството е тоа коешто ја има улогата да ги следи и да управува со изложеностите на ентитетот на тие ризици. Ревизорот стекнува разбирање за тоа како контролното опкружување за деривативите одговара на проценката на ризикот од страна на раководството. За да ефективно ја следи и управува со изложеноста на ризикот, ентитетот имплементира структура којашто:

- Е соодветна и конзистентна со ставот на ентитетот кон ризикот како што е определено од страна на оние кои се одговорни за управувањето;
- Ги определува нивоата на одобрување за овластувањето на различните видови на инструменти и трансакции кои може да бидат склучени и за кои цели. Дозволените инструменти и нивоа на одобрување треба да ја одразуваат експертизата на оние кои се инволвирани во деривативни активности;
- Поставува соодветни ограничувања за максималната дозволена изложеност за секој вид на ризик (вклучувајќи ги и одобрените договорни странки). Нивоата на дозволената изложеност може да вариpаат во зависност од видот на ризикот, или договорната страна;
- Обезбедува независно и навремно следење на финансиските ризици и контролни постапки; и
- Обезбедува независност и навремено известување за изложеностите, ризиците и резултатите од деривативните активности во управувањето со ризикот.

36. Раководството треба да воспостави погодни упатства за да обезбеди дека деривативните активности ги исполнуваат потребите на ентитетот. Кога поставува погодни упатства, раководството треба да вклучи јасни правила за обемот до кој на оние кои се одговорни за деривативните активности им е дозволено да учествуваат на деривативните пазари. Откако ќе се направи ова, раководството ќе може да имплементира погодни системи за управување и контрола на тие ризици. Три елементи на контролното опкружување заслужуваат особено напомнување за нивниот потенцијален ефект врз контролите над деривативните активности:

- *Насоки од раководството или оние кои се одговорни за управувањето.* Раководството е одговорно за обезбедувањето на насоки, преку јасно искажани политики, за купувањето, продажбата и чувањето на деривативите. Овие политики треба да почнат со јасно наведување на целите од страна на раководството во врска со неговите активности за управување со ризикот и анализа на вложувачките и хеџинг алтернативи кои се достапни за исполнување на тие цели. Потоа треба да се развијат политики и постапки коишто ги земаат предвид:
  - Нивото на експертизата на раководството на ентитетот;
  - Софистицираноста на системот на интерна контрола и системот за следење на ентитетот;

[6] Види фуснота 3.

- Структурата на средствата/обврските на ентитетот;
- Способноста на ентитетот за ја одржува ликвидноста и да ги апсорбира загубите на капитал;
- Видовите на деривативни финансиски инструменти со кои раководството верува дека ќе ги исполни своите цели; и
- Употребите на деривативни финансиски инструменти со кои раководството верува дека ќе ги исполни своите цели, на пример, дали дериватовите може да се користат за шпекулативни цели или за хеџинг цели.

Политиките на ентитетот за купување, продажба и чување на деривативи треба да бидат соодветни и конзистентни со неговите ставови во врска со ризикот и експертизата на оние кои се инволвирани во деривативните активности.

- *Поделба на должностите и назначување на персоналот.* Деривативните активности може да се категоризираат во три функции:
  - Обврзување на ентитетот на трансакцијата (зделката);
  - Иницирање на парични исплати и прифаќање на парични примања (подмирување); и
  - Точно евидентирање на сите трансакции во сметководствената евиденција, вклучувајќи го и вреднувањето на дериватовите.

  Треба да постои поделба на должностите помеѓу овие три функции. Кога ентитетот е премногу мал за да постигне правилна поделба на должностите, раководството треба да земе поактивна улога во следењето на деривативните активности.

  Некои ентитети имаат воспоставено четврта функција, *контрола на ризикот*, која е одговорно за известување и следењето на деривативните активности. Примерите за клучни одговорности во ова подрачје може да вклучат:
  - Определување и следење на политиката за управување со ризикот;
  - Обликување на структурите за ограничување на ризикот;
  - Развивање на сценарија за катастрофи и изложување на портфолијата на отворени позиции на анализа на чувствителноста, вклучувајќи ги и проверките на невообичаени движења на позициите; и
  - Проверка и анализа на новите производи на деривативни инструменти.

  Во ентитетите кои немаат воспоставено одделна функција за контрола на ризикот, известувањето и следењето на деривативните активности може да претставува компонента на одговорноста на сметководствената функција или сеопштата одговорност на раководството.

- *Дали општото контролно опкружување е или не е проширено на оние кои се одговорни за деривативните активности.* Ентитетот може да има контролна култура која е генерално фокусирана на одржување на високо ниво на интерна контрола. Поради сложеноста на некои трезорски или деривативни активности, оваа култура може да не се протега на групата одговорна за деривативните активности. Алтернативно, поради ризиците поврзани со деривативните активности, раководството може да воспостави построго контролно опкружување отколку кај другите активности во рамките на ентитетот.

37. Некои ентитети може да користат стимулирачки систем за наградување на оние кои се инволвирани во деривативните трансакции. Во вакви ситуации, ревизорот треба да го разгледа степенот до кој се воспоставени правилни упатства, ограничувања и контроли за да констатира дали работењето на тој систем може да резултира во трансакции кои се неконзистентни со сеопштите цели на стратегијата за управување со ризикот на ентитетот.

38. Кога ентитетот користи електронска трговија за деривативните трансакции, тогаш треба да ги покрие безбедносните и контролните прашања кои се релевантни за користењето на електронската мрежа.

**Контролни цели и постапки**

39. Интерните контроли над деривативните трансакции треба да ги спречат или откријат проблеми кои го спречуваат ентитетот да ги постигне своите цели. Овие цели по својата природа може да бидат оперативни цели, цели во однос на финансиското известување или цели во однос на усогласеноста, а интерната контрола е потребна за да се спречат или откријат проблемите во секое подрачје.

40. МСР 400[7] бара ревизорот да стекне разбирање за контролните постапки коешто е достатно за планирање на ревизијата. Ефективните контролни постапки над дериватите воглавно вклучуваат адекватна поделба на должностите, следење на управувањето со ризикот, надгледување од страна на раководството и други политики и постапки кои се обликувани за да обезбедат дека контролните цели на ентитетот ќе бидат исполнети. Тие контролни цели го вклучуваат следното:

- *Овластено извршување*. Деривативните трансакции се извршуваат во согласност со одобрените политики од ентитетот.
- *Комплетни и точни информации*. Информациите поврзани со дериватите, вклучувајќи ги и информациите за објективната вредност, се евидентираат навремено, се комплетни и точни кога се внесуваат во смеководствениот систем и се правилно класифицирани, опишани и обелоденети.
- *Спречување или откривање на грешки*. Погрешните прикажувања во обработката на сметководствените информации за дериватите се спречуваат или откриваат навремено.
- *Континуирано следење*. Активностите кои вклучуваат деривативи се следат на континуирана основа за признавање и мерење на настаните кои влијаат врз поврзаните тврдења во финансиските извештаи.
- *Вреднување*. Промените на вредноста на дериватите се правилно евидентирани и обелоденета на правилни луѓе како од оперативна, така и од контролна гледна точка. Вреднувањето може да биде дел од активностите за континуирано следење.

Покрај тоа, за дериватите кои се назначени како хеџинг, интерните контроли треба да осигурат дека тие деривативи ги исполнуваат критериумите за сметководството за хеџинг, како при отпочнувањето на хеџингот, така и на континуирана основа.

41. Како што се однесува на купувањето, продажбата и чувањето на дериватите, нивото на софистицираноста на интерната контрола на ентитетот ќе се разликува во зависност од:

- Сложеноста на дериватот и поврзаниот инхерентен ризик – посложените деривативни активности ќе бараат пософистицирани системи;
- Изложеноста на ризик од деривативните трансакции во врска со капиталот кој го користи ентитетот; и
- Обемот на трансакциите – ентитетите кои немаат значаен обем на деривативни трансакции ќе барат помалку софистицирани системи на сметководство и интерна контрола.

42. Како што се зголемува софистицираноста на деривативните активности, така треба да се зголемува и софистицираноста на интерната контрола. Во некои случаи, ентитетот ќе ги прошири видовите на финансиски активности кои ги склучува без да направи соодветни корекции на неговата интерна контрола.

[7] Види фуснота 3.

## РЕВИЗИЈА НА ДЕРИВАТИВНИ ФИНАНСИСКИ ИНСТРУМЕНТИ

43. Во поголемите ентитети, софистицираните компјутерски информациони системи генерално чуваат трага за деривативните активности, а со цел да осигураат дека подмирувањето се случува кога ќе доспее. Посложените компјутерски системи може да генерираат автоматски прокнижувања на клиринг сметките за следење на паричните движења. Правилните контроли над обработката ќе помогнат да се осигура дека деривативните активности се точно одразени во евиденцијата на ентитетот. Компјутерските системи може да бидат така обликувани што произведуваат извештаи за исклучоци кои го предупредуваат раководството на ситуации каде што дериватовите не се користат во рамките на овластените ограничувања или каде што преземените трансакции не се во рамките на ограничувањата воспоставени за избраните договорни странки. Дури и софистицираниот компјутерски систем може да не ја осигурува комплетноста на деривативните трансакции.

44. Дериватовите, според нивната вистинска природа, може да вклучат пренесување на доста големи износи на парични средства како кон, така и од ентитетот. Овие трансфери често се случуваат при доспевањето. Во многу случаи, банката само добива соодветни упатства за плаќање или известувања за наплата. Некои ентитети може да користат системи за електронски пренос на финансиски средства. Ваквите системи може да вклучуваат сложени лозинки и контроли за верификување, стандардни шаблони за плаќање и средства за собирање/пренесување на парични средства. МСР 401, „Ревизија во опкружување на компјутерски информатички системи"[8], бара ревизорот да разгледа како опкружувањата на компјутерските информациони системи (КИС) влијаат врз ревизијата и да стекне разбирање за значајноста и сложеноста на КИС активностите и достапноста на податоците кои ќе се користат во ревизијата. Ревизорот стекнува разбирање за методите кои се користат за пренесување на финансиските средства, заедно со нивните предности и слабости, бидејќи тоа ќе влијае врз ризиците со кои се соочува деловното работење и, следствено, проценката на ревизорскиот ризик.

45. Редовните усогласување се важен аспект на контролирање на деривативните активности. Формалните усогласувања треба да се извршуваат на редовна основа за да се осигура дека финансиската евиденција е правилно контролирана, дека сите книжења се направени веднаш и дека дилерите имаат адекватни и точни информации пред формално да го обврзат ентитетот на правно обврзувачка трансакција. Усогласувањата треба да бидат правилно документирани и независно проверени. Следните се неколку од најзначајните видови на постапки за усогласување поврзани со деривативните активности:

- Усогласување на евиденцијата на дилерите со евиденцијата којашто се користи за континуираниот процес на следење и позицијата или добивката и загубата прикажани во главната книга.
- Усогласување на аналитиката, вклучувајќи ја и онаа којашто се чува во компјутеризираните бази на податоци, со главната книга.
- Усогласување на сите клиринг и банкарски сметки и извештаи од брокери за да се осигура дека сите неподмирени ставки веднаш се идентификувани и расчистени.
- Усогласување на сметководствената евиденција на ентитетот со евиденцијата којашто ја водат услужните организации, кога е применливо.

46. Евиденцијата на ентитетот за иницирање на зделките треба јасно да ја идентификува природата и целта на поединечните трансакции, како и правата и обврските кои произлегуваат согласно секој деривативен договор. Покрај основните финансиски информации, како што е теоретскиот износ, оваа евиденција треба да ги вклучи и:

- Идентитетот на дилерот;

[8] МСР 401, "Ревизија во опкружување на компјутерски информатички системи" беше повлечен во декември 2004 година кога стапија во сила МСР 315, "Разбирање за ентитетот и неговото опкружување и проценка на ризиците од материјално погрешно прикажување", и МСР 330, "Постапките на ревизорот како одговор на проценетите ризици".

- Идентитетот на лицето кое ја евидентира трансакцијата, ако тоа лице не е дилерот;
- Датумот и времето на трансакцијата;
- Природата и целта на трансакцијата, вклучувајќи и дали таа е наменета за хеџирање на основната комерцијална изложеност или не; и
- Информации за усогласеноста со сметководствените барања поврзани со хеџингот, доколку е применливо, како на пример:
  - Назначување како хеџинг, вклучувајќи го и видот на хеџингот;
  - Идентификување на критериумите кои се користени за проценка на ефективноста на хеџингот; и
  - Идентификување на хеџираната ставка во хеџинг односот.

47. Евиденцијата за трансакциите за дериватвите може да се чува во база на податоци, регистар или помошна книга, која потоа се проверува за точност со независни конфирмации примени од договорните странки во трансакциите. Често, евиденцијата за трансакциите се користи за обезбедување на сметководствени информации, вклучувајќи ги и информациите за обелоденувањата во финансиските извештаи, заедно со други информации за управување со ризикот, како што се извештаите за изложеноста наспроти ограничувањата на политиките. Поради тоа, од суштинско значење е да постои соодветна контрола над влезните податоци, обработката и одржувањето на евиденцијата за трансакциите, без оглед на тоа дали истата е во база на податоци, регистар или помошна книга.

48. Главната контрола над потполноста на евиденцијата за деривативните трансакции е независното сложување на конфирмациите од договорните странки со сопствената евиденција на ентитетот. Од договорните странки треба да се побара да им ги испратат конфирмациите директно на вработените во ентитетот кои се независни од дилерите, заради заштита од прикривање на конфирмациите и „криење" на трансакциите од страна на дилерите, а сите детали треба да се споредат и проверат со евиденцијата на ентитетот. Вработените кои се независни од дилерот треба да ги разрешат сите исклучоци содржани во конфирмациите, како и целосно да ги истражат сите конфирмации кои не се добиени.

**Улогата на интерната ревизија**

49. Како дел од проценката на интерната контрола, ревизорот ја разгледува улогата на интерната ревизија. Знаењето и вештините кои се потребни за да се разбере и ревидира користењето на дериватвите од страна на ентитетот се генерално доста различни од оние кои се потребни во ревизијата на другите делови од деловното работење. Екстерниот ревизор го разгледува степенот до кој функцијата на интерната ревизија го поседува знаењето и вештините за да ги покрие, и ги има и фактички покриено, деривативните активности на ентитетот.

50. Во многу ентитети, интерната ревизија формира суштински дел од функцијата за контрола на ризикот која му овозможува на повисокото раководство да ги проверува и оценува контролните постапки кои го покриваат користењето на дериватвите. Работата извршена од страна на интерната ревизија може да му помогне на екстерниот ревизор во проценката на сметководствениот систем и интерните контроли и, оттука, контролниот ризик. Подрачјата каде што работата извршена од страна на интерната ревизија може да биде особено релевантна се:

- Развивање на општ преглед на обемот на користењето на дериватвите;
- Проверка на соодветноста на политиките и постапките и почитувањето на истите од страна на раководството.
- Проверка на ефективноста на контролните постапки;

- Проверка на сметководствените системи кои се користат за обработка на деривативните трансакции;
- Проверка на системите кои се релевантни за деривативните активности;
- Осигурување дека целите за управување со деривативите се целосно разбрани ширум ентитетот, особено кога постојат оперативни одделенија каде што е најверојатно дека ќе се јави изложеност на ризикот;
- Проценка дали се идентификувани, проценети и дали се управува со новите ризици поврзани со деривативите;
- Оценка дали сметководството за деривативите е во согласност со рамката за финансиско известување вклучувајќи и, доколку е применливо, дали деривативите кои се евидентирани користејќи го сметководството за хеџинг определено со рамката за финансиско известување ги исполнуваат условите на хеџинг односот; и
- Извршување на редовни проверки за да:
  - Раководството добие уверување дека деривативните активности се правилно контролирани; и
  - Се осигура дека се идентификувани, проценети и дека се управува со новите ризици и користењето на деривативите за управување со овие ризици.

51. Одредени аспекти на интерната ревизија може да бидат корисни во определувањето на природата, временскиот распоред и обемот на постапките за екстерна ревизија. Кога изгледа дека ова може да биде случај, екстерниот ревизор, во текот на планирањето на ревизијата, стекнува достатно разбирање за активностите на интерната ревизија и извршува прелиминарна проценка на функцијата на интерната ревизија. Кога екстерниот ревизорот има намера да користи одредена работа на интерната ревизија, тогаш треба да ја оцени и тестира таа работа за да ја потврди нејзината адекватност за неговите цели. МСР 610, „Разгледување на работата на интерната ревизија", му обезбедува упатство на екстерниот ревизор за разгледување на работата на интерната ревизија.

**Услужни организации**

52. Ентитетите може да користат услужни организации за иницирање на купувањето или продажбата на деривативите или за одржување на евиденцијата за деривативните трансакции за ентитетот.

53. Користењето на услужните организации може да ги зајакне контролите над деривативите. На пример, персоналот на услужната организација може да има повеќе искуство со деривативите отколку раководството на ентитетот. Исто така, користењето на услужната организација може да дозволи поголема поделба на должностите. Од друга страна, користењето на услужната организација може да го зголеми ризикот бидејќи таа може да има поинаква контролна култура или да ги обработува трансакциите на определена оддалеченост од ентитетот.

54. МСР 402 му обезбедува упатство на ревизорот кога ентитетот кој се ревидира користи услужна организација. МСР 402 бара ревизорот да разгледа, кога ја планира ревизијата и развива ефективен ревизорски пристап, како користењето на услужната организација влијае врз сметководствениот систем и системот на интерна контрола на ентитетот. МСР 402 обезбедува понатамошно упатство за ревизијата на ентитетите кои користат услужни организации. Кога се применува МСР 402 за услужна организација која е ангажирана во деривативни трансакции, ревизорот треба да разгледа како услужната организација влијае врз сметководствениот систем и системот на интерна контрола на ентитетот.

РЕВИЗИЈА НА ДЕРИВАТИВНИ ФИНАНСИСКИ ИНСТРУМЕНТИ

55. Бидејќи услужните организации често делуваат како советници за вложувања, ревизорот може да ги разгледа ризиците поврзани со услужните организации кога тие дејствуваат како советници за вложувања, вклучувајќи и:

- Како се следат нивните услуги;
- Воспоставените постапки за заштита на интегритетот и доверливоста на информациите;
- Аранжманите за неизвесностите; и
- Сите прашања во однос на поврзани странки кои може да се јават затоа што услужната организација може да склучи свои сопствени деривативни трансакции со ентитетот додека, во исто време, е поврзана страна.

**Контролен ризик**

56. Контролниот ризик е ризик дека сметководствениот систем и системот на интерна контрола на ентитетот нема да спречат или откријат и корегираат, на навремена основа, какви било погрешни прикажувања кај дадено салдо на сметка или класа на трансакции кои може да бидат материјални, поединечно или кога ќе се соберат со погрешните прикажувања кај другите салда или класи.

57. МСР 400[9] бара ревизорот, откако ќе стекне разбирање за сметководствениот систем и системот на интерна контрола, да направи прелиминарна проценка на контролниот ризик, на ниво на тврдења, за секое материјално салдо на сметка или класа на трансакции. МСР 400 бара прелиминарната проценка на контролниот ризик за тврдењата во финансиските извештаи да биде висока, освен ако ревизорот:

(1) Е во состојба да идентификува интерни контроли релевантни за тврдењето коишто веројатно ќе спречат или откријат и корегираат материјално погрешно прикажување; и

(2) Планира да изврши тестови на контрола за поткрепување на тврдењето.

58. Кога го развива ревизорскиот пристап, ревизорот ја разгледува прелиминарната проценка на контролниот ризик (заедно со проценката на инхерентниот ризик) за да ја определи природата, временскиот распоред и обемот на суштинските постапки за тврдењата во финансиските извештаи.

59. Примери на разгледувања кои може да влијаат врз проценката на контролниот ризик од страна на ревизорот вклучуваат:

- Дали политиките и постапките кои управуваат со деривативните активности ги одразуваат целите на раководството;
- Како раководството го информира својот персонал за контролите;
- Како раководството добива информации за дериватвите; и
- Како раководството се уверува дека контролите над дериватвите работат како што се обликувани.

60. МСР 400 бара ревизорот, пред завршување на ревизијата, а врз основа на резултатите од суштинските постапки и другите прибавени ревизорски докази, да разгледа дали проценката на контролниот ризик е потврдена.

61. Проценката на контролниот ризик зависи од расудувањето на ревизорот во однос на квалитетот на контролното опкружување и воспоставените контролни постапки. Кога донесува одлука за природата, временскиот распоред и обемот на тестовите на контроли, ревизорот разгледува фактори како што се:

[9] Види фуснота 3.

- Важноста на деривативните актиности за ентитетот;
- Природата, зачестеноста и обемот на деривативните трансакции;
- Потенцијалниот ефект на која било идентификувана слабост на контролните постапки;
- Видовите на контроли кои се тестираат;
- Зачестеноста на извршувањето на овие контроли; и
- Доказите за извршувањето.

**Тестови на контроли**

62. Кога проценката на контролниот ризик е помала од висока, ревизорот извршува тестови на контроли за да прибави докази за тоа дали прелиминарната проценка на контролниот ризик е поткрепена или пак не е. Без оглед на проценката на ревизорот на контролниот ризик, може да се случи ентитетот да презема само ограничен број на деривативни трансакции, или пак обемот на овие инструменти да е особено важен за ентитетот како целина. Во вакви случаи, суштинскиот пристап, понекогаш во комбинација со тестовите на контрола, може да биде посоодветен.

63. Популацијата од која се избираат ставките за детално тестирање не е ограничена на сметководствената евиденција. Тестираните ставки може да бидат извлечени од други извори, како на пример од конфирмации од договорните странки и картички од тргувачите, така да може да се тестира можноста за превидување на трансакциите во постапката за евидентирање.

64. Тестовите на контроли се извршуваат за да се прибават ревизорски докази за ефективноста на: (а) обликот на сметководствениот систем и системот на интерна контрола, односно, дали тие се погодно обликувани за спречување или откривање и корегирање на материјални погрешни прикажувања и (б) работењето на интерните контроли во текот на целиот период. Клучните постапки може да вклучат оценка, за примерок на трансакции со погодна големина, дали:

- Деривативите се користат во согласност со договорените политики, упатства и во рамките на ограничувањата на овластувањата;
- Се применува соодветен процес на одлучување, а причините за склучување на избрани трансакции се јасно разбирливи;
- Преземените трансакции биле во рамките на политиките за деривативните трансакции, вклучувајќи ги и условите и ограничувањата и трансакциите со странски или поврзани странки;
- Трансакциите биле преземени со договорни странки со соодветен кредитен ризик;
- Деривативите се подложни на соодветно навремено мерење, како и известување за изложеноста на ризикот, независно од дилерот;
- Се испратени конфирмации до договорните странки;
- Влезените информации од договорните странки се правилно сложени и усогласени;
- Раното прекинување и продолжување на деривативите е подложно на истите контроли како и новите деривативни трансакции;
- Назначувањата, вклучувајќи ги и сите последователни промени на назначувањата, како хеџинг или шпекулативни трансакции, се правилно овластени;

- Трансакциите се правилно евидентирани и се внесени потполно и точно во сметководствената евиденција и се точно обработени во аналитиката сé до финансиските извештаи; и
- Над лозинките потребни за електронски трансфер на финансиски средства се одржува адекватна безбедност.

65. Примери на тестови на контроли кои треба да се разгледаат вклучуваат:

- Читање на записниците од состаноците на оние кои се одговорни за управувањето на ентитетот (или, кога ентитетот го има воспоставено, одборот за управување со ризиците на средствата/обврските или слична група) за докази за периодична проверка на деривативните активности од страна на тоа тело, почитување на воспоставените политики и периодична проверка на ефективноста на хеџингот; и
- Споредување на деривативните трансакции, вклучувајќи ги и оние кои биле подмирени, со политиките на ентитетот за да определи дали ентитетот ги следи овие политики. На пример, ревизорот може да:
  - Тестира дали трансакции биле извршени во согласност со овластувањата определени во политиките на ентитетот;
  - Тестира дали се извршува каква било анализа на чувствителноста пред стекнување којашто се наложува со политиката за вложување;
  - Тестира трансакции за да определи дали ентитетот ги добил потребните одобрувања за трансакциите и користел само овластени брокери или договорни странки;
  - Го распраша раководството за тоа дали се следат дериватвите и поврзаните трансакции и дали за нив се известува на навремена основа и да ја прочита поткрепувачката документација;
  - Ги тестира евидентираните купувања на деривативи, влучувајќи ја и нивната класификација и цени, како и книжењата кои биле користени за евидентирање на поврзаните износи;
  - Го тестира процесот на усогласувањето. Ревизорот може да тестира дали разликите од усогласувањето се испитуваат и разрешуваат на навремена основа, како и дали усогласувањата ги проверува и одобрува надзорен персонал. На пример, на организациите кои имаат голем број на деривативни трансакции може им е потребно усогласување и проверка на секојдневна основа;
  - Ги тестира контролите за неевидентирани трансакции. Ревизорот може да ги испита конфирмациите на ентитетот добиени од трети лица и разрешувањето на кои било исклучоци содржани во конфирмациите; и
  - Ги тестира контролите над адекватното обезбедување и back-up на податоците за да обезбеди адекватно обновување во случај на катастрофа. Покрај тоа, ревизорот може да ги разгледа постапките кои ентитетот ги има усвоено за годишно тестирање и одржување на локациите на кои се чува компјутерската евиденција.

**Суштински постапки**

66. МСР 400[10] бара ревизорот да ги земе предвид проценетите нивоа на инхерентниот и контролниот ризик кога ја определува природата, временскиот распоред и обемот на суштинските постапки кои се потребни за да се намали ревизорскиот ризик на прифатливо ниско ниво. Колку што е повисока проценката на инхерентниот и контролниот ризик, толку повеќе ревизорски докази треба да прибави ревизорот од извршувањето на суштинските постапки.

[10] Види фуснота 3.

## РЕВИЗИЈА НА ДЕРИВАТИВНИ ФИНАНСИСКИ ИНСТРУМЕНТИ

67. Проценетите нивоа на инхерентниот и контролниот ризик не може да бидат доволно ниски за да наполно ја елиминираат потребата ревизорот да изврши суштински постапки. Ревизорот треба да изврши некои суштински постапки за материјалните салда на сметки и класи на трансакции. Без оглед на тоа, ревизорот може да не биде во состојба да прибави достатни соодветни ревизорски докази за да го намали ризикот од неоткривање, па оттука да го намали и ревизорскиот ризик на прифатливо ниско ниво само по пат на извршување на суштински тестови. Доколку ревизорот не е во состојба да го намали ревизорскиот ризик на прифатливо ниско ниво, МСР 700, „Ревизорскиот извештај за финансиските извештаи"[11], бара ревизорот да изрази резерва или воздржување од мислење. Понатаму, МСР 400 бара ревизорот да го информира раководството, колку што е можно поскоро и на соодветното ниво на одговорност, за материјалните слабости во обликот или работењето на сметководствениот систем и системот на интерна контрола коишто ги забележал.

**Материјалност**

68. МСР 320, „Материјалност во ревизијата", наведува дека ревизорот ја разгледува материјалноста како на ниво на сеопштите финансиски извештаи, така и во врска со поединечните салда на сметки, класи на трансакции и обелоденувања. Расудувањето на ревизорот може да вклучи проценки на тоа што ја сочинува материјалноста за значајните наслови во билансот на состојбата, билансот на успех и извештајот за парични текови како поединечно, така и за финансиските извештаи како целина.

69. МСР 320 бара ревизорот да ја земе предвид материјалноста кога ја определува природата, временскиот распоред и обемот на ревизорските постапки. При планирањето на ревизијата, може да биде тешко да се процени материјалноста во однос на деривативните трансакции, особено земајќи предвид некои од нивните карактеристики. Материјалноста не може да се заснова само на вредностите од билансот на состојба, бидејќи дериватиите може да имаат мал ефект врз билансот на состојба, иако од нив може да произлезат значајни ризици. Кога ја проценува материјалноста, ревизорот исто така може да го разгледа и потенцијалниот ефект на салдото на сметката или класата на трансакции врз финансиските извештаи. Поверојатно е дека дериватив со висок левериџ, или пак посложен дериватив, ќе има значаен ефект врз финансиските извештаи отколку дериватив со помалку висок левериџ или пак поедноставен дериватив. Исто така, поголем потенцијал за ефект врз финансиските извештаи постои кога ограничувањата на изложеноста за склучувањето на деривативните трансакции се високи.

**Видови на суштински постапки**

70. Суштинските ревизорски постапки се извршуваат за да се прибават ревизорски докази за откривање на материјални погрешни прикажувања во финансиските извештаи, а се од два типа: (а) тестови на детали на трансакции и салда; и (б) аналитички постапки.

71. Кога ги обликува суштинските тестови, ревизорот ги разгледува:

- *Соодветноста на сметководството.* Примарната ревизорска цел којашто често се покрива со суштинските постапки е определувањето на соодветноста на сметководството за дериватиите на ентитетот;
- *Инволвираност на надворешна организација.* Кога ги планира суштинските постапки за дериватиите, ревизорот разгледува дали друга организација ги чува, ги опслужува или и ги чува и опслужува дериватиите на ентитетот;
- *Меѓупериодски ревизорски постапки.* Кога извршува суштински постапки пред датумот на билансот на состојба, ревизорот ги разгледува пазарните движења во периодот помеѓу датумот во меѓувреме на кој се извршува тестирањето и крајот на годината. Вредноста на некои деривативи може да флуктуира многу во релативно краток период.

[11] МСР 700, "Ревизорскиот извештај за финансиските извештаи" е повлечен во декември 2006 година кога стапи во сила МСР 700, "Извештајот на независниот ревизор за потполн комплет на финансиски извештаи со општа намена".

Како што износот, релативната важност или составот на дадено салдо на сметка стануваат помалку предвидливи, така и вредноста на тестирањето на даден датум во меѓувреме станува помалку вредна;

- *Рутински наспроти нерутински трансакции.* Многу финансиски трансакции се договори за кои било преговарано помеѓу ентитетот и неговата договорна страна. До степенот до којшто деривативните трансакции не се рутински и се надвор од нормалните активности на ентитетот, суштинскиот ревизорски пристап може да претставува најефикасно средство за постигнување на планираните ревизорски цели; и
- *Постапки извршени во други ревизорски подрачја.* Постапките извршени во другите подрачја на финансиските извештаи може да обезбедат докази за потполноста на деривативните трансакции. Овие постапки може да вклучат тестови на последователните парични примања и плаќања, како и потрага по неевидентирани обврски.

**Аналитички постапки**

72. МСР 520, „Аналитички постапки", бара ревизорот да применува аналитички постапки во фазата на планирање и фазата на сеопфатна проверка на ревизијата. Аналитичките постапки исто така може да се применуваат и во другите фази на ревизијата. Аналитичките постапки како суштински постапки во ревизијата на деривативните активности може да дадат информации за деловното работење на ентитетот но, сами по себе, генерално нема да обезбедат достатни докази во врска со тврдењата поврзани со дериватвите. Сложената взаемна поврзаност на факторите врз основа на кои се изведуваат вредностите на овие инструменти често ги маскира невообичаените трендови кои може да се јават.

73. Некои вработени одговорни за деривативните активности составуваат детални аналитички прегледи на резултатите од сите деривативни активности. Тие се во состојба да го доловат ефектот на обемот на тргувањата со дериватвите и движењата на пазарните цени врз финансиските резултати на ентитетот и да состават ваква анализа поради нивната детална секојдневна инволвираност во активностите. На сличен начин, некои ентитети може да користат аналитички техники во нивните активности за известување и следење. Кога ваквата анализа е достапна, ревизорот може да ја користи за понатаму да ја разбере деривативната активност на ентитетот. Кога го прави тоа, ревизорот настојува да се задоволи дека информациите се веродостојни и се точно извлечени од основната сметководствена евиденција од страна на лица кои се доволно објективни за да биде уверен дека информациите објективно го одразуваат работењето на ентитетот. Кога е соодветно, ревизорот може да користи компјутерски софтвер за олеснување на извршувањето на аналитичките постапки.

74. Аналитичките постапки може да бидат корисни во оценката на извесни политики за управување со ризиците над дериватвите, на пример, кредитните ограничувања. Исто така, аналитичките постапки може да бидат корисни во оценката на ефективноста на хеџинг активностите. На пример, ако ентитетот користи деривативи во дадена хеџинг стратегија, а се забележани големи добивки или загуби како резултат на аналитичките постапки, ефективноста на хеџингот може да стане сомнителна и сметководството за таа трансакција како хеџинг може да не биде соодветно.

75. Кога не се составува ваква анализа, а ревизорот сака да ја направи истата, ефективноста на аналитичката проверка често зависи од степенот до кој раководството може да обезбеди детални и разложени информации за преземените активности. Кога ваквите информации се достапни, ревизорот може да биде во состојба да преземе корисна аналитичка проверка. Ако информациите не се достапни, аналитичките постапки ќе бидат ефективни само како средство за идентификување на финансиските трендови и односи во опкружувања кои се едноставни, со мал обем. Ова е така затоа што, како што обемот и сложеноста на работењето се зголемува, освен доколку се достапни детални информации, факторите кои влијаат врз приходите и трошоците се такви што значајната анализа од страна на ревизорот често се покажува како тешка, а вредноста на аналитичките постапки

како ревизорска алатка се намалува. Во вакви ситуации, аналитичките постапки веројатно нема да ги идентификуваат несоодветните сметководствени третмани.

**Вреднување на ревизорските докази**

76. Вреднувањето на ревизорските докази за тврдењата за дериватвите бара значајно расудување бидејќи тврдењата, особено оние за вреднувањето, се засновани на високо субјективни претпоставки или се особено чувствителни на промените во основните претпоставки. На пример, тврдењата за вреднувањето може да бидат засновани на претпоставки за случувањето на идни настани за кои е тешко да се развијат очекувања или за услови за кои се очекува да постојат долго време. Според тоа, компетентни лица може да достигнат различни заклучоци за проценките на објективните вредности или проценките на опсезите на објективните вредности. Исто така, може да биде потребно значајно расудување при вреднувањето на ревизорските докази за тврдењата засновани на карактеристиките на дериватвот и применливите сметководствени принципи, вклучувајќи ги и основните критериуми, што сé е екстремно сложено. МСР 540, „Ревизија на сметководствени проценки", му обезбедува упатство на ревизорот во однос на прибавувањето и вреднувањето на достатни соодветни ревизорски докази за поткрепување на значајните сметководствени проценки. МСР 620 обезбедува упатство за користењето на работата на експерт при извршувањето на суштински тестови.

## Суштински постапки поврзани со тврдењата

**Постоење и случување**

77. Суштинските тестови за тврдењата за постоење и случување за дериватвите може да вклучат:

- Конфирмација со имателот или со договорната страна на дериватвот;
- Инспекција на основните договори и други форми на поткрепувачка документација, вклучувајќи ги и конфирмациите кои ги примил ентитетот, во хартиена или електронска форма, за износите за кои е известено;
- Испитување на поткрепувачката документација за последователно реализирање или подмирување по крајот на известувачкиот период; и
- Распрашување и набљудување.

**Права и обврски**

78. Суштинските тестови за тврдењата за правата и обврските за дериватвите може да вклучат:

- Конфирмирање на значајните услови со имателот или договорната страна на дериватвот; и
- Инспекција на основните договори и други форми на поткрепувачка документација, во хартиена или електронска форма.

**Комплетност**

79. Суштинските тестови за тврдењата за комплетност за дериватвите може да вклучат:

- Барање имателот или договорната страна на дериватвот да обезбеди детали за сите деривативи и трансакции со ентитетот. Кога ги испраќа барањата за конфирмации, ревизорот треба да определи кој дел од организацијата на договорната страна го доставува одговорот, како и дали лицето кое одговара го прави тоа во име на сите аспекти од неговото работење;

- Испраќање на конфирмации за салдата нула до потенцијалните иматели или договорни странки на дериватовите за тестирање на комплетноста на дериватовите евидентирани во финансиската евиденција;
- Проверка на извештаите на брокерите за постоењето на деривативни трансакции и позиции кои се чуваат;
- Проверка на конфирмациите од договорните странки кои се применили, но не се сложуваат со евиденцијата за трансакциите.
- Проверка на неразрешените ставки за усогласување;
- Проверка на договорите, како што се договорите за заем или сопственички инструменти или договорите за продажба, за вградени деривативи (сметководствениот третман на ваквите вградени деривативи може да се разликува кај различни рамки за финансиско известување);
- Инспекција на документацијата за активноста по крајот на известувачкиот период;
- Распрашување и набљудување; и
- Читање на други информации, како што се записниците од оние кои се одговорни за управувањето и поврзани документи и извештаи за деривативните активности добиени од управувачкото тело.

**Вреднување и мерење**

80. Тестовите за тврдењата за вреднување се обликуваат согласно методата на вреднување која се користи за мерење или обелоденување. Рамката за финансиско известување може да бара финансискиот инструмент да се вреднува врз основа на набавната вредност, износот кој се должи врз основа на договорот или објективната вредност. Исто така, може да бара обелоденувања за вредноста на дериватот и да определува дека загубите поради обезвреднување се признаваат во нето добивката или загубата пред нивното реализирање. Суштинските постапки за прибавување на докази за вреднувањето на деривативните финансиски инструменти може да вклучат:

- Инспекција на документацијата за куповната цена;
- Конфирмирање со имателот или договорната страна на дериватот;
- Проверка на кредитната способност на договорните странки на деривативната трансакција; и
- Прибавување на докази кои ја потврдуваат објективната вредност на дериватите кои се мерат или обелоденуваат според објективната вредност.

81. Ревизорот прибавува докази за потврдување на објективната вредност на дериватите кои се мерат или обелоденуваат според објективната вредност. Методата за определување на објективната вредност може да се разликува во зависност од дејноста во која работи ентитетот, вклучувајќи ја и специфичната рамка за финансиско известување која може да биде на сила за таа дејност, или природата на ентитетот. Ваквите разлики може да се однесуваат на разгледувањето на ценовните котации од неактивните пазари и значајните дисконти за ликвидноста, контролни премии и провизии и други трошоци кои би биле направени при отуѓувањето на дериватот. Методата за определување на објективната вредност исто така може да се разликува и во зависност од видот на средството или обврската. МСР 540 обезбедува упатство за ревизијата на сметководствените проценки содржани во финансиските извештаи.

82. Котираните пазарни цени за извесни деривативи кои котираат на берзите или со кои се тргува преку шалтер се достапни од извори како што се финансиските публикации, берзите или услугите за определување на цените базирани на извори како што се тие. Котирани пазарни цени за други деривативи може да се добијат од брокерите-дилерите кои се

креатори на пазарите за тие инструменти. Ако за даден дериватив не се достапни котирани пазарни цени, тогаш може да се добијат проценки на објективната вредност од извори од трети странки врз основа на приватни модели или од интерно развиени или стекнати модели на ентитетот. Ако информациите за објективната вредност ги обезбедува договорната страна на деривативот, тогаш ревизорот разгледува дали ваквите информации се објективни. Во некои случаи, може да биде потребни да се добијат проценки на објективната вредност од дополнителни независни извори.

83. За котираните пазарни цени добиени од публикациите или од берзите генерално се смета дека обезбедуваат достатни докази за вредноста на дериватвните финансиски инструменти. Сепак, користењето на ценовната котација за тестирање на тврдењата за вреднувањето може да бара специјално разбирање на околностите во кои била развиена котацијата. На пример, котациите обезбедени од страна на договорната страна кај опцијата за склучување на дериватвен финансиски иснтрумент може да не бидат базирани на скорешните тргувања и може да бидат само индикација на интересот. Во некои ситуации, ревизорот може да определи дека е потребно да добие проценки на објективната вредност од брокерите-дилерите или други извори од трети странки. Исто така, ревизорот може да определи дека е потребно да добие проценки од повеќе од еден извор за определување на цените. Ова може да биде соодветно ако изворот за определување на цените има однос со ентитетот кој може да ја наруши неговата објективност.

84. Раководството е тоа коешто има одговорност да ја процени вредноста на дериватвниот инструмент. Ако ентитетот го вреднува дериватвот користејќи модел на вреднување, ревизорот не треба да функционира како проценител и расудувањето на ревизорот не треба да се замени со она од раководството на ентитетот. Ревизорот може да ги тестира тврдењата за објективната вредност којашто е определена користејќи даден модел со постапки како што се:

- Проценка на разумноста и соодветноста на моделот. Ревизорот определува дали пазарните променливи и претпоставки кои се користени се разумни и соодветно поткрепени. Понатаму, ревизорот проценува дали пазарните променливи и претпоставки се користени конзистентно, како и дали новите услови ја оправдуваат промената на пазарните променливи или претпоставки кои се користени. Вреднувањето на соодветноста на моделите за вреднување и секоја од користените променливи и претпоставки во моделите може да бара значително расудување и познавање на техниките за вреднување, пазарните фактори кои влијаат врз вредноста и пазарните услови, особено во врска со слични финансиски инструменти. Според тоа, ревизорот може да смета дека е потребно да вклучи специјалист во проценката на моделот;

- Пресметување на вредноста, на пример, користејќи модел изработен од страна на ревизорот или специјалист ангажиран од страна на ревизорот. Повторното извршување на вреднувањата од страна на ревизорот користејќи ги неговите сопствени модели и податоци му овозможува на ревизорот да развие независно очекување коешто го користи при поткрепувањето на разумноста на вредноста пресметана од страна на ентитетот;

- Споредување на објективната вредност со скорешните трансакции;

- Разгледување на чувствителноста на вреднувањето во однос на промените на променливите и претпоставките, вклучувајќи ги и пазарните услови кои може да влијаат врз вредноста; и

- Инспекција на поткрепувачката документација за последователното реализирање или подмирување на дериватвната трансакција по крајот на известувачкиот период за да добие понатамошни докази за неговото вреднување на датумот на билансот на состојба.

85. Некои рамки за финансиско известување, на пример МСС 39, претпоставуваат дека објективната вредност може да биде веродостојно определена за повеќето финансиски средства, вклучувајќи ги и дериватвите. Таа претпоставка може да биде надмината за

дадено вложување во сопственички инструмент (вклучувајќи го и вложувањето кое по својата суштина претставува сопственички инструмент) кое нема котирана пазарна цена на активен пазар и за кое другите методи за разумна проценка на објективната вредност се јасно несоодветни или неприменливи.Претпоставката може исто така да биде надмината за даден дериватив кој е врзан за, и кој мора да биде подмирен со, испорака на таков сопственички инструмент кој не котира на берза. Дериватривите за кои претпоставката дека објективната вредност на дериватвот може да биде веродостојно определена е надмината, а кои имаат фиксно доспевање, се мерат според амортизирана набавна вредност користејќи ја методата на ефективна каматна стапка. Оние кои немаат фиксно доспевање се мерат според набавната вредност.

86. Ревизрот собира ревизорски докази за да определи дали претпоставката дека објективната вредност на дериватвот може да биде веродостојно определена е надмината, како и дали дериватвот е правилно евидентиран според рамката за финансиско известување. Доколку раководството не може да поткрепи дека ја има надминато претпоставката дека објективната вредност на дериватвот може да биде веродостојно определена, МСР 700[12] бара ревизорот да изрази мислење со резерва или неповолно мислење. Доколку ревизорот не е во состојба да прибави доволно соодветни ревизорски докази за да определи дали претпоставката е надмината, тогаш постои ограничување на делокругот на ревизорската работа. Во овој случај, МСР 700 бара ревизорот да изрази мислење со резерва или воздржување од мислење.

**Презентирање и обелоденување**

87. Раководството е одговорно за подготвување и презентирање на финансиските извештаи во согласност со рамката за финансиско известување, вклучувајќи го и објективното и потполното презентирање и обелоденување на резултатите од деривативните трансакции и релевантните сметководствени политики.

88. Ревизорот проценува дали презентирањето и обелоденувањето на дериватривите е во согласност со рамката за финансиско известување. Заклучокот на ревизорот за тоа дали дериватривите се презентирани во согласност со рамката за финансиско известување е заснован на расудувањето на ревизорот за тоа дали:

- Избраните и применетите сметководствени принципи се во согласност со рамката за финансиско известување;
- Сметководствените принципи се соодветни во околностите;
- Финансиските извештаи, вклучувајќи ги и поврзаните белешки, обезбедуваат информации за прашањата кои може да влијаат врз нивното користење, разбирање и толкување;
- Обелоденувањето е адекватно за да обезбеди дека ентитетот е целосно усогласен со тековните барања за обелоденување на рамката за финансиско известување според која се известува за финансиските извештаи, на пример, МСС 39;
- Информациите презентирани во финансиските извештаи се класифицирани и резимирани на разумен начин, односно, ниту премногу детално, ниту премногу збиено; и
- Финансиските извештаи ги одразуваат основните трансакции и настани на начин кој ја презентира финансиската состојба, резултатите од работењето и паричните текови искажани во рамките на опсег на прифатливи ограничувања, односно ограничувања кои е разумно и изводливо да се постигнат во финансиските извештаи.

89. Рамката за финансиско известување може да пропишува барања за презентирање и обелоденување за дериватривните инструменти. На пример, некои рамки за финансиско известување може да бараат корисниците на дериватривните финансиските инструменти да

[12] Види фуснота 11.

прават обемни обелоденувања за политиката за управување со пазарниот ризик, методологијата за мерење на пазарниот ризик и информациите за пазарните цени. Други рамки може да не бараат обелоденување на овие информации како дел од финансиските извештаи, туку да ги охрабруваат ентитетите да ги обелоденат овие информации надвор од финансиските извештаи. МСР 720, „Други информации во документи коишто содржат ревидирани финансиски извештаи", обезбедува упатство за разгледувањето на другите информации, а за коишто ревизорот нема обврска да извести, во документите кои содржат ревидирани финансиски извештаи.

**Дополнителни разгледувања за хеџинг активностите**

90. За да дадена деривативна трансакција биде евидентирана како хеџинг, некои рамки за финансиско известување, како на пример МСС 39, бараат раководството, на почетокот на трансакцијата, да го назначи деривативниот инструмент како хеџинг и истовремено формално да ги документира: (а) хеџинг односот, (б) целта на ентитетот во однос на управувањето со ризикот и стратегијата за преземањето на хеџингот и (в) како ентитетот ќе ја процени ефективноста на хеџинг инструментот во однос на пребивањето на изложеноста на промените на објективната вредност на хеџираната ставка или паричните текови на хеџираната трансакција која се припишува на хеџираниот ризик. МСС 39 исто така бара раководството да има очекување дека хеџингот ќе биде високо ефективен во постигнувањето на пребивачки промени на објективната вредност или паричните текови кои може да се припишат на хеџираниот ризик, конзистентно со оригиналната документирана стратегија за управување со ризикот за тој одреден хеџинг однос.

91. Ревизорот прибавува ревизорски докази за да определи дали раководството ги почитувало применливите барања на рамката за финансиско известување за сметководството за хеџинг, вклучувајќи ги и барањата за назначување и документирање. Покрај тоа, ревизорот собира ревизорски докази за да ги поткрепи очекувањата на раководството, како оние на почетокот на хеџинг трансакцијата, така и на континуирана основа, дека хеџинг односот ќе биде високо ефективен. Доколку раководството не ја подготвило документација која ја бара рамката за финансиско известување, тогаш финансиските извештаи може да не бидат усогласени со применливата рамка за финансиско известување, а МСР 700[13] ќе бара ревизорот да изрази мислење со резерва или неповолно мислење. Без оглед на рамката за финансиско известување, ревизорот треба да прибави достатни соодветни ревизорски докази. Поради тоа, ревизорот може да ја добие документацијата подготвена од страна на ентитетот која може да биде слична на онаа опишана во точката 90 и може да размисли за добивање на изјави од раководството во врска со користењето и ефективноста на сметководство за хеџингот од страна на ентитетот. Природата и обемот на документацијата подготвена од страна на ентитетот ќе се разликува во зависност од природата на хеџираните ставки и хеџинг инструментите. Доколку не се достапни достатни ревизорски докази за поткрепување на користењето на сметководство за хеџинг од страна на раководството, ревизорот може да има ограничување на делокругот, а МСР 700 може да бара да издаде мислење со резерва или воздржување од мислење.

**Изјави на раководството**

92. МСР 580, „Изјави на раководството", бара ревизорот да добие соодветни изјави од раководството, вклучувајќи и пишани изјави за прашања кои се материјални за финансиските извештаи кога не може разумно да се очекува дека постојат други достатни соодветни ревизорски докази. Иако писмата со изјави на раководството обично ги потпишува персоналот кој има примарна одговорност за ентитетот и неговите финансиски аспекти (вообичаено повисоко извршно службено лице и повисоко финансиско службено лице), ревизорот може да сака да добие изјави за деривативните активности од оние кои се одговорни за деривативните активности во рамките на ентитетот. Во зависност од обемот и сложеноста на деривативните активности, изјавите на раководството за деривативните финансиски инструменти може да вклучат изјави за:

[13] Види фуснота 11.

- Целите на раководството во однос на деривативните финансиски инструменти, на пример, дали дериватовите се користат за хеџинг или шпекулативни цели;
- Тврдењата во финансиските извештаи во врска со деривативните финансиски инструменти, на пример:
  - Евиденцијата ги одразува сите деривативни трансакции;
  - Сите вградени деривативни инструменти се идентификувани;
  - Претпоставките и методологиите кои се користени во моделите за вреднување на дериватовите се разумни;
- Дали сите трансакции се склучени со неповрзани странки и според објективната пазарна вредност;
- Условите на деривативните трансакции;
- Дали има некои споредни договори поврзани со деривативните инструменти;
- Дали ентитетот склучил какви било пишани опции; и
- Дали ентитетот ги почитува барањата за документација од рамката за финансиско известување за дериватовите коишто се услови кои им претходат на одредени третмани на сметководството за хеџинг.

93. Некогаш, во врска со извесни аспекти на дериватовите, изјавите на раководството може да бидат единствените ревизорски докази за кои разумно може да се очекува дека ќе бидат достапни; сепак, МСР 580 наведува дека изјавите на раководството не може да бидат замена за другите ревизорски докази кои ревизорот исто така очекува дека ќе бидат достапни. Ако не може да се прибават ревизорските докази за кои ревизорот очекува дека ќе бидат достапни, тогаш тоа може да претставува ограничување на делокругот на ревизијата и ревизорот треба да ги разгледа импликациите врз ревизорскиот извештај. Во овој случај, МСР 700[14] бара ревизорот да изрази мислење со резерва или воздржување од мислење.

**Комуникација со раководството и оние кои се одговорни за управувањето**

94. Како резултат на стекнувањето на разбирање за сметководствениот систем и системот на интерна контрола на ентитетот и, доколку е применливо, тестовите на контроли, ревизорот може да стане свесен за прашања кои треба да му бидат соопштени на раководството или оние кои се одговорни за управувањето. МСР 400[15] бара ревизорот да го информира раководството, колку што е можно поскоро и на соодветно ниво на одговорност, за материјалните слабости во обликот или работењето на сметководствениот систем и системот на интерна контрола коишто ги забележал ревизорот. МСР 260, „Комуницирање за ревизорски прашања со оние кои се одговорни за управувањето", бара ревизорот да ги разгледа ревизорските прашања од интерес за управувањето коишто произлегуваат од ревизијата на финансиските извештаи и да комуницира за нив со оние кои се одговорни за управувањето на навремена основа. Во врска со дериватовите, овие прашања може да вклучат:

- Материјални слабости во обликот или работењето на сметководствениот систем и системот на интерна контрола;
- Недостаток на разбирање на раководството на природата или обемот на деривативните активности или ризиците поврзани со овие активности;
- Недостаток на соопфатна политика за стратегијата и целите на користењето на дериватовите, вклучувајќи ги и оперативните контроли, дефиницијата на

[14] Види фуснота 11.
[15] Види фуснота 3.

РЕВИЗИЈА НА ДЕРИВАТИВНИ ФИНАНСИСКИ ИНСТРУМЕНТИ

„ефективноста" за дериватиите назначени како хеџинг, следењето на изложеностите и финансиското известување; или

- Недостаток на поделба на должностите.

РЕВИЗИЈА НА ДЕРИВАТИВНИ ФИНАНСИСКИ ИНСТРУМЕНТИ

## Поимник

*Анализа на чувствителноста* – Општа класа на модели обликувани за проценка на ризикот од загуба кај инструменти чувствителни на пазарниот ризик врз основа на хипотетични промени кај пазарните стапки или цени.

*Вградени деривативни инструменти* – Имплицитни или експлицитни услови во договорот или спогодбата кои влијаат на дел од или на сите парични текови или на вредноста на другите размени кои ги бара договорот на начин сличен на дериватвот.

*Вонбилансен инструмент* – Деривативен финансиски инструмент кој не е евидентиран во билансот на состојба, иако може да биде обелоденет.

*Вонбилансен ризик* – Ризик од загуба на ентитетот која го надмининува износот, доколку воопшто постои, на средството или обврската која е признаена во билансот на состојба.

*Горна граница* - Серија на опции за купување засновани на теоретски износ. Цената на извршувањето на овие опции ја дефинира горната граница на каматните стапки.

*Датум на подмирување* – Датумот на кој деривативните трансакции треба да бидат подмирени по пат на испорака или примање на основниот производ или инструмент во замена за плаќање на пари.

*Девизен ризик* – Ризик од загуби кои произлегуваат од повторно определување на цената на инструментите во странска валута поради флуктуациите на девизните курсеви.

*Девизни договори* – Договори кои предвидуваат опција за, или бараат идна размена на средства или обврски во странска валута.

*Дериватив* – Општ поим кој се користи за категоризирање на широка разнообразност на финансиски инструменти чијашто вредност „зависи од" или „произлегува од" основна стапка или цена, како што се каматните стапки, девизните курсеви, цените на сопственичките инструменти или цените на производите. Многу национални рамки за финансиско известување, како и Меѓународните сметководствени стандарди содржат дефиниции за деривативите. На пример, Меѓународниот сметководствен стандард (МСС) 39, „Финансиски инструменти: признавање и мерење", го дефинира дериватвот како финансиски инструмент:

- Чијашто вредност се менува како резултат на промената на определена каматна стапка, цена на хартија од вредност, цена на стока, девизен курс, индекс на цени или стапки, кредитен рејтинг или кредитен индекс, или пак слична променлива (која понекогаш се нарекува "основна");
- Којшто не бара почетно нето вложување или бара мало почетно нето вложување во однос на другите видови на договори коишто имаат сличен одговор на промените на пазарните услови; и
- Којшто се подмирува на некој иден датум.

*Деривативи со кои се тргува на берзата* – Деривативи со кои се тргува според униформни правила преку организирана берза.

*Дилер* (за целите на ова СМРП) – Лицето кое го обврзува ентитетот на деривативната трансакција.

*Договорна страна* – Другата страна во деривативната трансакција.

*Долна граница* – Серија на опции за продавање засновани на теоретски износ. Цената на извршувањето на овие опции ја дефинира долната граница на каматната стапка.

*Ефективност на хеџинг* – Степенот до којшто со хеџинг инструментот се постигнува пребивање на промените на објективната вредност или паричните текови кои можат да му се припишат на хеџираниот ризик.

*Затворање* – Завршување или подмирување на финансиската трансакција.

*Колатерал* – Средства кои заемопримателот ги заложил за обезбедување на заем или друг кредит; тие се подложни на одземање во случај на непочитување на условите од договорот.

РЕВИЗИЈА НА ДЕРИВАТИВНИ ФИНАНСИСКИ ИНСТРУМЕНТИ

*Корелација* – Степен до кој договорните цени на хеџинг инструментите ги одразуваат движењата на цените во парично-пазарна позиција. Корелационио фактор ја претставува потенцијалната ефективност на хеџирањето на парично-пазарен инструмент со договор каде што испорачливиот финансиски инструмент се разликува од парично-пазарниот инструмент. Воглавно, корелационио фактор се определува со регресиона анализа или некоја друга метода на техничка анализа на пазарното однесување.

*Краен корисник* – Ентитет кој склучува финансиска трансакција, или преку организирана берза или преку брокер, за целите на хеџинг, управување со средства/обврски или шпекулирање. Крајните корисници се составени примарно од корпорации, државни ентитети, институционални вложувачи и финансиски институции. Деривативните активности на крајниот корисник често се поврзани со производството или користењето на даден производ од страна на ентитетот.

*Кредитен ризик* – Ризик дека купувачот или договорната страна нема да ја подмират обврската за полната вредност, било кога ќе доспее или во кое било време потоа.

*ЛИБОР (London Interbank Offered Rate - LIBOR)* – Меѓународен стандард за каматната стапка. Воглавно се користи како основно мерило за повторно определување на цената за финансиски инструменти како што се хипотеките со прилагодувачка стапка, колатерализираните хипотекарни обврски и своповите на каматна стапка.

*Ликвидност* – Способноста на финансискиот инструмент лесно да се конвертира во пари.

*Линеарни договори* – Договори кои вклучуваат задолжителни парични текови на даден иден датум.

*Маржа* – (а) Износот на депонирани пари кои брокерот за хартии од вредност ги бара од вложувачот за да купи хартии од вредност во име на вложувачот на кредит. (б) Износ на пари или хартии од вредност кои се депонирани и од страна на купувачите и од страна на продавачите на терминските договори и ,,кратки" опции за да се осигура извршување на условите од договорот, т.е. испорака или преземање на испораката на производот, или пак откажување на позицијата со последователна пребивачка размена. Маржата кај производите не е плаќање на главнина или учество на самиот производ, туку гаранција за извршување или депозит за обезбедување.

*Менливост* – Мерка за варијабилноста на цената на дадено средство или индекс.

*Нелинеарни договори* – Договори кои имаат карактеристики на опции каде што едната страна има право, но не и обврска, да бара другата страна да и ја испорача основната ставка.

*Објективната вредност* – Износот за кој средството може да биде разменето, или обврската подмирена, помеѓу запознаени, спремни странки во трансакција помеѓу неповрзани странки.

*Опција* – Договор којшто на имателот (или купувачот) му дава право, но не и обврска да купи (повика) или продаде (стави на продажба) специфичен или стандарден производ, или финансиски инструмент, по одредена цена во текот на одреден временски период (американска опција) или на одреден датум (европска опција).

*Основа* – Разлика помеѓу цената на хеџираната ставка и цената на поврзаниот хеџинг инструмент.

*Основна* – Одредена каматна стапка, цена на хартија од вредност, цена на производ, девизен курс, индекс на цени или стапки, или друга променлива. Основната (променлива) може да биде цена или стапка на средство или обврска, но не и самото средство или обврска.

*Пазарен ризик* – Ризик од загуби кои се јавуваат поради неповолни промени на вредноста на деривативите кои се должат на промени на цените на главнината, каматните стапки, девизните курсеви, цените на производите или други пазарни фактори. Ризикот на каматната стапка и девизниот ризик се елементи на пазарниот ризик.

*Пишана опција* - Пишувањето, или продажбата, на договор за опција кој го обврзува пишувачот да го исполни договорот доколку имателот одлучи да ја изврши опцијата.

*Повикување на маржата* - Повик од брокерот до клиентот (наречено повикување на маржата на одржувањето) или од клириншката куќа до член на клирингот (наречено повикување на маржата на отстапувањето) со кој се бара депонирање на парите или пазарните хартии од

вредност за да се одржи барањето за купувањето или кратката продажба на хартии од вредност или да се покрие неповолно движење на цената.

*Позиција* – Статусот на нето износот од барањата и обврските во финансиските инструменти на ентитетот.

*Политика* – Налог на раководството за тоа што треба да се направи за да се ефектуира контролата. Политиката служи како основа за постапките и нивното имплементирање.

*Правен ризик* – Ризик дека дадено правно или регулативно дејствие може да го направи неважечко или на друг начин да го спречи извршувањето од страна на крајниот корисник на неговата договорна страна според условите од договорот.

*Производ* – Физичка супстанца, како што е храна, зрна и метали која е меѓусебно заменлива со друг производ од ист тип.

*Ризик на вреднување* – Ризикот дека објективната вредност на дериватвот е неточно определена.

*Ризик на каматна стапка* – Ризикот дека дадена промена на каматните стапки ќе има неповолен ефект врз вредноста на средствата и обврските или ќе влијае врз паричните текови од камата.

*Ризик на ликвидноста* – Промени во способноста да се продаде или отуѓи дериватвот. Дериватвите носат дополнителен ризик дека недостатокот на достатни договори или спремни договорни странки може да го отежни затворањето на дериватвот или склучувањето на пребивачки договор.

*Ризик на моделирање* – Ризикот којшто е поврзан со несовршеностите и субјективноста на моделите за вреднување кои се користат за определување на објективната вредност на даден дериватив.

*Ризик на основата* – Ризик дека основата ќе се промени додека е отворен хеџинг договорот и, оттука, ценовната корелација помеѓу хеџираната ставка и хеџинг инструментот нема да биде совршена.

*Ризик на порамнување* – Ризикот дека една страна во трансакцијата ќе биде подмирена без да прими вредност од другата договорна страна.

*Ризик на солвентноста* – Ризикот ентитетот да нема достатни финансиски средства да ги исполни обврзувањата за парични одливи кога тие ќе доспеат.

*Ризикувана вредност* – Општа класа на модели кои обезбедуваат проценка заснована на теоријата на веројатност на ризикот од загуба кај инструментите кои се чувствителни на пазарниот ризик во текот на даден временски период, со избрана веројатност на случувања заснована на избрани интервали на доверба.

*Своп на каматна стапка* – Договор помеѓу две странки за размена на периодични плаќања на камата на теоретски износ (познат како теоретска главница) за определен период. Во најопштиот случај, свопот на каматна стапка вклучува размена на текови на плаќања на камата засновани на варијабилна и фиксна стапка.

*Своп-опција* - Комбинација од своп и опција.

*Теоретски износ* – Број на единици на дадена валута, удели, бушели, фунти или други единици определени во дериватвниот инструмент.

*Терминска структура на каматните стапки* – Односот помеѓу каматните стапки за различни услови. Кога каматните стапки на обврзниците ќе се постават графички во согласност со нивните услови за каматна стапка, ова се нарекува „крива на приносот". Економистите и вложувачите веруваат дека обликот на кривата на приносот ги одразува идните пазарни очекувања за каматните стапки и оттука обезбедува предвидливи информации во врска со условите за монетарната политика.

*Термински договори* – Договор за кој е преговарано помеѓу две странки за купување и продажба на одредено количество на финансиски инструмент, странска валута или производ по цена определена при настанувањето на договорот, со испорака и подмирување на одреден иден датум.

## РЕВИЗИЈА НА ДЕРИВАТИВНИ ФИНАНСИСКИ ИНСТРУМЕНТИ

*Терминski договори за цена* – Договор помеѓу две странки за размена на даден износ определен со диференцијалот на каматната стапка на даден иден датум врз основа на разликата помеѓу договорената каматна стапка и дадена референтна стапка (ЛИБОР, трезорски записи итн.) на теоретскиот износ на главницата.

*Тргување* – Купување и продавање на финансиски инструменти за краткорочна добивка.

*Управување со ризикот* – Користење на дериватовите и другите финансиски инструменти за зголемување или намалување на ризиците поврзани со постоечките или предвидените трансакции.

*Управување со средства/обврски* – Процес на планирање и контрола, чиј клучен концепт е сложување на комбинацијата и доспевањата на средствата и обврските.

*Фјучерс договори* – Договори со кои се тргува на берзата за купување или продажба на одреден финансиски инструмент, странска валута или производ на определен иден датум или во текот на определен период по одредена цена или принос.

*Хеџинг (за сметководствени цели)* – Назначување на еден или повеќе хеџинг инструменти така што нивната промена на објективната вредност претставува пребивање, целосно или делумно, на промената на објективната вредност или паричните текови на хеџираната ставка.

*Хеџинг инструмент* (за целите на сметководството за хеџинг) - Назначен дериватив или (во ограничени околности) друго финансиско средство или обврска чијашто вредност или парични текови се очекува да ги пребијат промените на објективната вредност или паричните текови на назначената хеџирана ставка.

*Хеџирана ставка* – Средство, обврска, цврсто обврзување или проектирана идна трансакција којашто (а) го изложува претпријатието на ризик од промени на објективната вредност или промени на идните парични текови и којашто (б) за целите на сметководството за хеџинг, е назначена како хеџирана.

*Хеџирање* – Стратегија која го штити ентитетот од ризикот од неповолни движења на цената или каматната стапка на извесни нивни средства, обврски или очекувани трансакции. Хеџингот се користи за да се одбегне или намали ризикот по пат на создавање на однос со кој загубите на извесни позиции се очекува да бидат урамнотежени целосно или делумно со добивките на одделни позиции на друг пазар.

*Ценовен ризик* – Ризикот од промени кај нивото на цените како резултат на промени кај каматните стапки, девизните курсеви или други фактори кои се однесуваат на пазарната менливост на основната стапка, индекс или цена.

*Шпекулација* – Влегување во изложена позиција заради максимизирање на добивката, односно, преземање на ризик во замена за можноста за остварување на добивка од предвидените пазарни движења.

# СООПШТЕНИЕ ЗА МЕЃУНАРОДНА РЕВИЗОРСКА ПРАКТИКА 1013

# ЕЛЕКТРОНСКА ТРГОВИЈА - ЕФЕКТ ВРЗ РЕВИЗИЈАТА НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ

(Ова Соопштение е во сила)

## СОДРЖИНА


| | Точка |
|---|---|
| Вовед | 1-5 |
| Вештини и знаење | 6-7 |
| Познавање на деловното работење | 8-18 |
| Идентификување на ризикот | 19-24 |
| Разгледувања на интерната контрола | 25-34 |
| Ефектот на електронската евиденција врз ревизорските докази | 35-36 |


*Соопштението за меѓународна ревизорска практика (СМРП) 1013, „Електронска трговија - ефект врз ревизијата на финансиските извештаи", треба да се чита во контекст на „Предговорот на Меѓународните стандарди за контрола на квалитетот, ревизија, проверка, други услуги за уверување и поврзани услуги", коишто ја определува примената и важењето на СМРП.*

*Ова соопштение обезбедува:*

*(1) Упатство за примена на МСР кога ентитетот користи јавна мрежа како што е Интернетот за електронско тргување; и*

*(2) Материјал за зголемување на свеста за прашањата на ревизијата на финансиските извештаи на ова подрачје со рапиден развој.*

*Ова соопштение е одобрено од КМРП за објавување во март 2002 година.*

## Вовед

1. Целта на ова Соопштение за меѓународна ревизорска практика (СМРП) е да обезбеди упатство кое ќе им помогне на ревизорите на финансиските извештаи кога ентитетот е ангажиран во комерцијална активност којашто се извршува по пат на поврзани комјутери преку јавна мрежа, како што е Интернетот (е-трговија[1]). Упатството во ова Соопштение особено е релевантно за примената на МСР 300, „Планирање"[2], МСР 310, „Познавање на деловното работење"[3], и МСР 400, „Проценки на ризици и интерна контрола"[4].

[1] Поимот е-трговија се користи во ова СМРП. Е-работење исто така вообичаено се користи во сличен контекст. Нема општоприфатени дефиниции на овие поими, така што е-трговијата и е-работењето често се користат наизменично. Онаму каде што се прави разлика, е-трговијата понекогаш се користи за да упати единствено на трансакциските активности (како што се купувањето и продажбата на производи и услуги), додека е-работење се користи за да упати на сите деловни активности, и трансакциски и нетрансакциски, како што се односи со купувачите и комуникации.

[2] МСР 300, "Планирање" беше повлечен во декември 2004 година кога МСР 300 "Планирање на ревизија на финансиски извештаи" стапи во сила.

[3] МСР 310, "Познавање на деловното работење" беше повлечен во декември 2004 година кога МСР 315 "Разбирање на ентитетот и неговото опкружување и проценка на ризиците од материјално погрешно прикажување" стапи во сила.

[4] МСР 400, "Проценки на ризици и интерна контрола" беше повлечен во декември 2004 година кога МСР 315, "Разбирање на ентитетот и неговото опкружување и проценка на ризиците од материјално погрешно прикажување" и МСР 330, "Постапките на ревизорот како одговор на проценетите ризици" стапија во

ЕЛЕКТРОНСКА ТРГОВИЈА - ЕФЕКТ ВРЗ РЕВИЗИЈАТА НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ

2. Ова Соопштение идентификува конкретни прашања за да му помогне на ревизорот при разгледувањето на значењето на е-трговијата за деловните активности на ентитетот и ефектот на е-трговијата врз проценките на ревизорот на ризикот за целите на формирање на мислење за финансиските извештаи. Целта на разгледувањето на ревизорот не е да формира мислење или да обезбеди консултантски совет во врска со системите или активностите на е-трговијата на ентитетот заради самите нив.

3. Комуникациите и трансакциите преку мрежите и преку компјутерите не се нови карактеристики на деловното опкружување. На пример, деловните процеси често вклучуваат интеракција со оддалечен компјутер, користење на компјутерски мрежи или електронска размена на податоци. Сепак, сé поголемата употреба на Интернетот за е-тргување на деловен ентитет со потрошувач, деловен ентитет со деловен ентитет, деловен ентитет со владата и деловен ентитет со вработен воведува нови елементи на ризик кои ентитетот треба да ги покрие, а ревизорот да ги разгледа при планирањето и извршувањето на ревизијата на финансиските извештаи.

4. Интернетот се однесува на светски распространетата мрежа на компјутерски мрежи, тоа е споделена јавна мрежа која овозможува комуникација со други ентитети и поединци ширум светот. Тој е интер-оперативен, што значи дека секој компјутер поврзан со Интернетот може да комуницира со кој било друг компјутер поврзан со Интернетот. Интернетот е јавна мрежа, за разлика од приватната мрежа која им овозможува пристап само на овластените лица или ентитети. Користењето на јавната мрежа воведува специјални ризици кои ентитетот треба да ги покрие. Порастот на Интернет активноста без должно внимание на ентитетот во однос на овие ризици може да влијае врз проценката на ризикот од страна на ревизорот.

5. Иако ова Соопштение е напишано за ситуации каде што ентитетот се ангажира во комерцијална активност преку јавна мрежа како што е Интернетот, сепак голем дел од упатството што го содржи може исто така да се применува и кога ентитетот користи приватна мрежа. На сличен начин, иако голем дел од ова упатство ќе биде корисен при ревизијата на ентитетите формирани примарно за активности на е-трговија (често нарекувани „dot coms"), сепак тоа не е наменето да ги опфати сите ревизорски прашања кои би требало да се покријат во ревизијата на ваквите ентитети.

**Вештини и знаење**

6. Нивото на вештини и знаење кои се потребни за да се разбере ефектот на е-трговијата врз ревизијата, ќе се разликува во зависност од сложеноста на активностите на е-трговијата на ентитетот. Ревизорот разгледува дали персоналот назначен на ангажманот има соодветно ИТ[5] и Интернет деловно знаење за да ја извршува ревизијата. Кога е-трговијата има значаен ефект врз деловното работење на ентитетот, може да бидат потребни соодветни нивоа како на информационата технологија (ИТ), така и на Интернет деловно знаење за да се:

- Разбере, доколку може да влијаат врз финансиските извештаи:
  - Стратегијата и активностите на ентитетот за е-трговија;
  - Технологијата користена за олеснување на активностите на е-трговијата на ентитетот и ИТ вештините и знаењето на персоналот на ентитетот; и

---

сила.

[5] Меѓународно упатство за образование (МУО) 11, „Информациона технологија за професионални сметководители", издадено од страна на Комитетот за образование на МФС (сега познат како Меѓународен одбор за стандарди за сметководствено образование), коешто ги дефинира општите подрачја и конкретното знаење и вештини што се бараат од сите професионални сметководители во врска со ИТ применета во деловниот контекст, може да му помогне на ревизорот во идентификувањето на соодветните вештини и знаење.

- Ризиците вклучени во користењето на е-трговијата од страна на ентитетот и пристапот на ентитетот во управувањето со овие ризици, особено адекватноста на системот на интерна контрола, вклучувајќи ја и безбедносната инфраструктура и поврзаните контроли, бидејќи влијае врз процесот на финансиско известување.

- Определи природата, временскиот распоред и обемот на ревизорските постапки и да се вреднуваат ревизорските докази; и

- Разгледа ефектот на зависноста на ентитетот од активностите на е-трговијата врз неговата способност да продолжи како континуитет.

7. Во некои околности, ревизорот може да одлучи да користи работа на експерт, на пример ако ревизорот смета дека е соодветно да ги тестира контролите обидувајќи се да ги пробие нивоата на безбедност на системот на ентитетот (тестирање на ранливоста или пробивањето). Кога се користи работата на експерт, ревизорот прибавува доволно соодветни ревизорски докази дека ваквата работа е адекватна за целите на ревизијата, во согласност со МСР 620, „Користење на работата на експерт". Ревизорот исто така разгледува и како работата на експертот е интегрирана со работата на другите во ревизијата и кои постапки се преземени во врска со ризиците идентификувани преку работата на експертот.

## Познавање на деловното работење

8. МСР 310[6] бара ревизорот да стекне познавање на деловното работење, доволно за да му овозможи на ревизорот да ги идентификува и разбере настаните, трансакциите и практиките коишто може да имаат значаен ефект врз финансиските извештаи или врз ревизорскиот извештај. Познавањето на деловното работење вклучува општо познавање на стопанството и дејноста во рамките на која работи ентитетот. Порастот на е-трговијата може да има значаен ефект врз традиционалното деловно опкружување на ентитетот.

9. Познавањето на ревизорот на деловното работење е од фундаментално значење за проценката на значајноста на е-трговијата за деловните активности на ентитетот и кој било ефект врз ревизорскиот ризик. Ревизорот ги разгледува промените во деловното опкружување на ентитетот кои може да и се припишат на е-трговијата, како и деловните ризици на е-трговијата, како што се идентификувани доколку влијаат на финансиските извештаи. Иако ревизорот добива многу информации распрашувајќи ги оние кои се одговорни за финансиското известување, сепак распрашувањето на персоналот кој е директно инволвиран во активностите на е-трговијата на ентитетот, како што се извршниот информатички директор или негов еквивалент, може исто така да биде корисно. Кога добива или го ажурира познавањето на деловното работење на ентитетот, ревизорот ги разгледува, доколку тие влијаат врз финансиските извештаи:

- Деловните активности и дејноста на ентитетот (точки 10-12);
- Стратегијата за е-трговија на ентитетот (точка 13);
- Обемот на активностите на е-трговијата на ентитетот (точки 14-16); и
- Аранжманите на ентитетот во однос на склучување на договори со надворешни лица за извршување на определени услуги (точки 17-18).

Сите од овие ставки се објаснети во понатамошниот текст.

### Деловните активности и дејноста на ентитетот

10. Активностите на е-трговијата може да бидат комплементарни на традиционалната деловна активност на ентитетот. На пример, ентитетот може да го користи Интернетот за да продава конвенционални производи (како што се книги или компактни дискови), кои се испорачуваат со конвенционални методи по договор склучен на Интернетот. Наспроти ова,

[6] Види фуснота 3.

е-трговијата може да претставува нова линија на деловното работење и ентитетот може да ја користи својата веб страница и да продава и да испорачува дигитални производи преку Интернетот.

11. На Интернетот му недостасуваат јасни, фиксни географски линии на транзит кои традиционално ја карактеризираат физичката трговија на многу производи и услуги. Во многу случаи, особено кога добрата или услугите може да бидат испорачани преку Интернетот, е-трговијата е способна да намали или елиминира многу од ограничувањата наметнати од времето и растојанието.

12. Извесни дејности се попогодни за користењето на е-трговијата, па оттука е-трговијата во овие дејности е во позрела фаза на развојот. Кога дејноста на ентитетот е значајно под влијание на е-трговијата преку Интернет, деловните ризици кои може да влијаат врз финансиските извештаи може да бидат поголеми. Примерите за дејностите кои се во процес на трансформација со е-трговијата вклучуваат:

- Компјутерски софтвер;
- Тргување со хартии од вредност;
- Банкарство;
- Туристички услуги;
- Книги и списанија;
- Снимена музика;
- Рекламирање;
- Новински медиуми; и
- Образование.

Покрај тоа, многу други дејности, во сите деловни сектори, се под значајно влијание на е-трговијата.

**Стратегијата за е-трговија на ентитетот**

13. Стратегијата на ентитетот за е-трговија, вклучувајќи го и начинот на кој ја користи ИТ за е-трговија и неговата проценка на прифатливите нивоа на ризик, може да влијаат на безбедноста на финансиската евиденција и потполноста и веродостојноста на добиените финансиски информации. Прашањата кои може да му бидат релевантни на ревизорот кога ја разгледува стратегијата за е-трговија на ентитетот во контекст на разбирањето на ревизорот на контролното опкружување, вклучуваат:

- Вклучување на оние кои се одговорни за управувањето во разгледувањето на усогласувањето на активностите на е-трговијата со сеопштата деловна стратегија на ентитетот;
- Дали е-трговијата поддржува нова активност за ентитетот, или пак е наменета да ги направи постојните активности поефикасни или да допре до нови пазари за постојните активности;
- Изворите на приходи за ентитетот и како тие се менуваат (на пример, дали ентитетот ќе делува во свое име и за своја сметка или како посредник за продадените производи и услуги);
- Оценката на раководството за тоа како е-трговијата влијае врз заработувачката на ентитетот и неговите финансиски барања;
- Ставот на раководството во однос на ризикот и како тоа може да влијае врз профилот на ризикот на ентитетот;

- Степенот до кој раководството ги има идентификувано можностите и ризиците од е-трговијата во документирана стратегија која е поткрепена со соодветни контроли, или пак дали е-трговијата е подложна на ad hoc развој, одговарајќи на можностите и ризиците како што настануваат; и

- Обврзаноста на раководството на релевантни кодекси на најдобра практика или програми за заштита на податоците на веб.

**Обемот на активностите на е-трговијата на ентитетот**

14. Различни ентитети ја користат е-трговијата на различни начини. На пример, е-трговијата може да се користи за:

- Обезбедување на информации само за ентитетот и неговите активности, до кои може да пристапуваат трети странки како што се вложувачите, купувачите, добавувачите, обезбедувачите на финансиски средства и вработените;

- Олеснување на трансакциите со познати купувачи каде што трансакциите се случуваат преку Интернет;

- Добивање на пристап до нови пазари и нови купувачи по пат на обезбедување на информации и обработка на трансакции преку Интернет;

- Пристапување до обезбедувачи на услуги за апликации*; и

- Креирање на целосно нов модел на деловно работење.

15. Обемот на користењето на е-трговијата влијае врз природата на ризиците коишто ентитетот треба да ги покрие. Може да се јават безбедносни проблеми секогаш кога ентитетот има веб страница. Дури и кога нема интерактивен пристап од трети странки, страниците кои само даваат информации може да обезбедат пристапна точка до финансиската евиденција на ентитетот. Може да се очекува безбедносната инфраструктура и поврзаните контроли да бидат пообемни кога веб страницата се користи за склучување на трансакции со деловните партнери или кога системите се високо интегрирани (види точка 32-34).

16. Како што даден ентитет станува сé поинволвиран во е-трговијата и како што неговите интерни системи стануваат сé поинтегрирани и посложени, така станува сé поверојатно дека новите начини на извршување на деловните трансакции ќе се разликуваат од традиционалните форми на деловната активност и ќе воведат нови видови на ризици.

**Договори за користење на надворешни услуги од страна на ентитетот**

17. Многу ентитети немаат техничка стручност за воспоставување и работење со внатрешни системи потребни за преземање на е-трговијата. Овие ентиети може да зависат од услужни организации како што се обезбедувачите на интернет услуги**, обезбедувачите на услуги за апликации и претпријатијата за чување на податоци коишто ги обезбедуваат повеќето или сите ИТ потреби на е-трговијата. Ентитетот може исто така да користи и услужни организации за различни други функции во врска со неговите активности на е-трговија, како што се пополнувањето на нарачки, испораката на производи, работењето во центри за повици и извесни сметководствени функции.

18. Кога ентитетот користи услужна организација, извесни политики, постапки и евиденција одржувана од страна на услужната организација може да бидат релевантни за ревизијата на финансиските извештаи на ентитетот. Ревизорот ги разгледува договорите за користењето на надворешните услуги кои ги користи ентитетот за да идентификува како ентитетот одговара на ризиците кои произлегуваат од активностите за кои ентитетот користи надворешни услуги. МСР 402, „Ревизорски разгледувања во врска со ентитети кои

* Application Service Providers (ASPs) - *Забелешка на преведувачот.*
** Internet Service Providers (ISPs) - *Забелешка на преведувачот.*

користат услужни организации", обезбедува упатство за проценка на ефектот кој услужниот ентитет го има врз контролниот ризик.

**Идентификување на ризикот**

19. Раководството се соочува со многу деловни ризици поврзани со активностите на е-трговијата на ентитетот, вклучувајќи и:

- Загуба на интегритетот на трансакциите, чии ефекти може да се усложнат поради недостатокот на адекватна ревизорска трага во хартиена или електронска форма;
- Распространети безбедносни ризици на е-трговијата, вклучувајќи и напади на вируси и потенцијал ентитетот да претрпи измама од купувачите, вработените или други преку неовластен пристап;
- Неправилни сметководствени политики поврзани со, на пример, капитализација на издатоци како што се трошоците за развој на веб страницата, неразбирањето на сложените договорни аранжмани, ризиците од пренесувањето на правото на сопственост, преведувањето на странските валути, исправките за гаранциите или вратените производи и прашањата за признавањето на приходите како на пример:
  - Дали ентитетот делува во свое име и за своја сметка или како посредник и дали треба да бидат признаени бруто приходите од продажба или само провизиите;
  - Ако на други ентитети им е даден простор за огласување на веб страницата на ентитетот, како се определуваат и се подмируваат приходите (на пример, со користење на разменски трансакции);
  - Третманот на количинските попусти и воведните понуди (на пример, бесплатни производи кои вредат определен износ); и
  - Временскиот пресек (на пример, дали приходите од продажба се признаваат само кога производите и услугите ќе бидат доставени);
- Неусогласеноста со даночните и другите правни и регулативни барања, особено кога трансакциите на е-трговијата преку Интернет се извршуваат преку меѓународни граници;
- Неосигурување дека договорите докажани само преку електронски средства се обврзувачки:
- Прекумерно потпирање на е-трговијата кога се поставуваат значајни деловни системи или други деловни трансакции на Интернетот; и
- Системски или инфраструктурни дефекти или "крахови".

20. Ентитетот покрива извесни деловни ризици кои произлегуваат од е-трговијата преку имплементирање на соодветна безбедносна инфраструктура и поврзани контроли, кои воглавно вклучуваат мерки за:

- Верификување на идентитетот на купувачите и добавувачите;
- Осигурување на интегритетот на трансакциите;
- Постигнување на согласност за условите на тргувањето, вклучувајќи и согласност за испораката и кредитните услови и процесите за решавање на споровите, што може да го опфати следењето на трансакциите и постапките за да се осигура дека

страната во трансакцијата не може подоцна да одрекува дека се согласила на одредените услови (постапки за непобивање);

- Добивање на плаќање од, или обезбедување на кредитни можности за, купувачите; и
- Воспоставување на протоколи за приватност и заштита на информции.

21. Ревизорот го користи стекнатото познавање на деловното работење за да ги идентификува оние настани, трансакции и практики поврзани со деловните ризици кои произлегуваат од активностите на е-трговијата на ентитетот кои, според расудувањето на ревизорот, може да резултираат во материјално погрешно прикажување на финансиските извештаи или имаат значаен ефект врз постапките на ревизорот или ревизорскиот извештај.

**Правни и регулативни прашања**

22. Сеуште не постои сеопфатна меѓународна правна рамка за е-трговијата и ефикасна инфраструктура за поддршка на ваквата рамка (електронски потписи, регистри на документи, механизми за спорови, заштита на потрошувачите итн). Правните рамки во различни јуристдикции варираат според нивното признавање на е-трговијата. Без оглед на тоа, раководството треба да ги разгледа правните и регулативните прашања поврзани со активностите на е-трговијата на ентитетот, на пример, дали ентитетот има адекватни механизми за признавање на даночните обврски, особено даноците на промет или на додадена вредност, во различни јурисдикции. Факторите кои може да предизвикаат даноци на трансакциите на е-трговијата го вклучуваат местото каде што:

- Ентитетот е правно регистриран;
- Е лоцирано неговото физичко работење;
- Е лоциран неговиот веб сервер;
- Се набавуваат производите и услугите; и
- Се лоцирани неговите купувачи или се испорачуваат производите и услугите.

Сите овие може да бидат во различни законодавства. Ова може да предизвика ризик дека даноците кои се должат за трансакциите кои се одвиваат преку јурисдикции не се правилно признаени.

23. Правните или регулативните прашања кои може да бидат особено релевантни во опкружувањето на е-трговијата вклучуваат:

- Придржување кон националните и меѓународните барања за приватност;
- Придржување кон националните и меѓународните барања за регулираните дејности;
- Полноважноста на договорите;
- Законитоста на одредени активности, на пример коцкањето преку Интернет;
- Ризикот од перење на пари; и
- Кршење на правата на интелектуална сопственост.

24. МСР 250, „Разгледување на законите и прописите во ревизијата на финансиските извештаи", бара ревизорот, кога ги планира и извршува ревизорските постапки и кога ги вреднува и известува за резултатите од истите, да признае дека неусогласеноста на ентитетот со законите и прописите може материјално да влијае врз финансиските извештаи. Исто така, МСР 250 бара и, со цел да ја планира ревизијата, ревизорот да треба да стекне општо разбирање за правната и регулативната рамка применлива на ентитетот и

дејноста и како ентитетот се придржува кон таа рамка. Таа рамка може, во конкретните околности на ентитетот, да вклучува определени правни и регулативни прашања поврзани со неговите активности на е-трговијата. Иако МСР 250 признава дека од ревизијата не може да се очекува да ја открие неусогласеноста со сите закони и прописи, од ревизорот конкретно се бара да изврши постапки кои помагаат да се идентификуваат случаите на неусогласеност со оние закони и прописи кога неусогласеноста треба да биде разгледана при подготвувањето на финансиските извештаи. Кога ќе се јави правно или регулативно прашање кое, според расудувањето на ревизорот, може да резултира во материјално погрешно прикажување во финансиските извештаи или да има значаен ефект врз ревизорските постапки или ревизорскиот извештај, ревизорот треба да го разгледа одговорот на раководството на тоа прашање. Во некои случаи, кога се разгледуваат правните и регулативните прашања кои произлегуваат од активностите на е-трговијата на ентитетот може да биде потребен совет од правник со посебна стручност по прашањата на е-трговијата.

## Разгледувања на интерната контрола

25. Интерните контроли може да се користат за ублажување на многу од ризиците кои се поврзани со активностите на е-трговијата. Во согласност со МСР 400[7] ревизорот го разгледува контролното опкружување и контролните постапки кои ентитетот ги применува во своите активности на е-трговијата до степенот до кој тие се релевантни за тврдењата во финансиските извештаи. Во некои околности, на пример кога системите за електронска трговија се високо автоматизирани, кога обемот на трансакциите е голем или кога не се задржуваат електронските докази кои ја сочинуваат ревизорската трага, ревизорот може да определи дека не е можно да се намали ревизорскиот ризик на прифатливо ниско ниво со користење само на суштински постапки. Во вакви околности, често се користат КРТ (посочување на СМРП 1009, „Ревизорски техники поддржани од компјутери"[8]).

26. Покрај покривањето на безбедноста, интегритетот на трансакциите и усогласувањето на процесите, како што е дискутирано подолу, кога ентитетот се ангажира во е-трговијата особено се релевантни и следните аспекти на интерната контрола:

- Одржување на интегритетот на контролните постапки во брзо-променливото опкружување на е-трговијата; и
- Обезбедување на пристап до релевантната евиденција за потребите на ентитетот и за целите на ревизијата.

### Безбедност

27. Кога надворешни странки се во состојба да пристапат до информатичкиот систем на ентитетот користејќи јавна мрежа како што е Интернетот, особено важна карактеристика на системот на интерна контрола на ентитетот се неговата безбедносна инфраструктура и поврзаните контроли. Информациите се безбедни до степенот до кој се задоволени барањата за нивното овластување, автентичност, доверливост, интегритет, непобивање и достапност.

28. Ентитетот вообичаено ги покрива безбедносните ризици поврзани со евидентирањето и обработката на трансакциите на е-трговијата преку неговата безбедносна инфраструктура и поврзаните контроли. Безбедносната инфраструктура и поврзаните контроли може да вклучат политика за безбедност на информациите, проценка на ризикот на безбедноста на информациите и стандарди, мерки, практики и постапки во рамките на кои се воспоставуваат и одржуваат поединечните системи, вклучувајќи ги и физичките мерки и

[7] Види фуснота 4

[8] СМРП 1009, "Ревизорски техники поддржани од компјутери" беше повлечен во декември 2004 година.

логичките и другите технички заштити како што се идентификувачите на корисниците, лозинките и заштитните ѕидови. До степенот до кој се релевантни за тврдењата во финансиските извештаи, ревизорот ги разгледува прашањата како што се:

- Ефективната употреба на заштитни ѕидови и софтвер за заштита од вируси за заштита на своите системи од воведување на неовластен или штетен софтвер, податоци или друг материјал во електронска форма;
- Ефективната употреба на шифрирање, вклучувајќи ги и:
  - Одржувањето на приватноста и безбедноста на пренесувањата преку, на пример, овластување на клучевите за дешифрирање; и
  - Спречувањето на злоупотребата на технологијата за шифрирање преку, на пример, контролирање и заштита на приватните клучеви за дешифрирање;
- Контроли над развојот и имплементирањето на системите кои се користат за поддршка на активностите на е-трговијата;
- Дали кога ќе станат достапни нови технологии кои можат да се користат за напад на безбедноста на Интернетот и понатаму се ефективни воспоставените безбедносни контроли; и
- Дали контролното опкружување ги поддржува имплементираните контролни постапки. На пример, иако некои контролни постапки, како што се системите за шифрирање базирани на дигитален сертификат, може да бидат технички унапредени, сепак може да не бидат ефективни доколку функционираат во рамките на неадекватно контролно опкружување.

**Интегритет на трансакциите**

29. Ревизорот ја разгледува потполноста, точноста, навременоста и овластувањето на информациите кои се обезбедени за евидентирање и обработка на финансиската евиденција на ентитетот (интегритет на трансакциите). Природата и нивото на софистицираноста на активностите на е-трговијата на ентитетот влијаат врз природата и обемот на ризиците поврзани со евидентирањето и обработката на трансакциите на е-трговијата.

30. Ревизорските постапки во врска со интегритетот на информациите во сметководствениот систем поврзани со трансакциите на е-трговијата во голем степен се однесуваат на оценката на веродостојноста на системите кои се користат за прибирање и обработка на ваквите информации. Во софистициран систем, поттикнувачкото дејствие, на пример прием на нарачка од купувач преку Интернет, автоматски ќе ги иницира сите останати чекори во обработката на трансакцијата. Поради тоа, наспроти ревизорските постапки за традиционалните деловни активности, кои вообичаено се фокусираат поодделно на контролните процеси поврзани со секоја фаза на прибирање и обработка на трансакциите, ревизорските постапки за софистицирана е-трговија често се фокусираат на автоматските контроли кои се поврзани со интегритетот на трансакциите како што тие се прибираат и потоа веднаш и автоматски се обработуваат.

31. Во опкружувањето на е-трговијата, контролите поврзани со интегритетот на трансакциите често се обликваат така што, на пример:

- Ја проверуваат валидноста на влезните податоци;
- Спречуваат дуплирање или испуштање на трансакциите;
- Осигуруваат дека условите на тргувањето се договорени пред да биде обработена нарачката, вклучувајќи ги и условите за испорака и кредитирање, кои може да бараат, на пример, плаќањето да се добие кога ќе биде направена нарачката;

- Прават разлика помеѓу пребарувањата од страна на купувачите и направените нарачки, осигуруваат дека страната во трансакцијата не може подоцна да одрече дека се има согласено на одредените услови (непобивање) и осигуруваат дека трансакциите се склучени со одобрени странки кога е соодветно;

- Спречуваат непотполна обработка по пат на осигурување дека сите чекори се комплетирани и евидентирани (на пример, за трансакција на деловно работење со корисник: нарачката е примена, плаќањето е примено, производите/услугите се испорачани и сметководствениот систем е ажуриран) или доколку сите чекори не се комплетирани и евидентирани, по пат на отфрлање на нарачката;

- Обезбедува правилна дистрибуција на деталите за трансакциите преку повеќекратни системи во мрежата (на пример, кога податоците се собираат централно и им се соопштуваат на раководителите на различните ресурси за извршување на трансакцијата); и

- Обезбедува дека евиденцијата правилно се задржува, се прават копии за back-up и истата е безбедна.

**Усогласување на процесите**

32. Усогласувањето на процесите се однесува на начинот на кој различните ИТ системи се интегрирани еден со друг и на тој начин функционираат, всушност, како еден систем. Во опкружувањето на е-трговијата, важно е трансакциите генерирани од веб страницата на ентитетот да бидат правилно обработени од интерните системи на ентитетот, како што е сметководствениот систем, системите за управување со односите со купувачите и системите за управување со залихите (често познати како внатрешни системи). Многу веб страници не се автоматски интегрирани со интерните системи.

33. Начинот на кој трансакциите на е-трговија се прибираат и пренесуваат до сметководствениот систем на ентитетот може да влијаат на прашања како што се:

- Потполноста и точноста на обработката на трансакциите и складирањето на информациите;

- Временскиот распоред на признавањето на приходите од продажба, купувањата и другите трансакции; и

- Идентификувањето и евидентирањето на спорните трансакции.

34. Кога е релевантно за тврдењата во финансиските извештаи, ревизорот ги разгледува контролите кои управуваат со интегрирањето на трансакциите на е-трговијата со интерните системи и контролите над промените на системите и конверзијата на податоците за автоматизирање на усогласувањето на процесите.

**Ефектот на електронската евиденција врз ревизорските докази**

35. За трансакциите на е-трговијата може да не постои каква било хартиена евиденција, а електронската евиденција може да биде полесно уништена или изменета отколку хартиената евиденција без да се остават докази за ваквото уништување или измена. Ревизорот разгледува дали политиката за безбедност на информациите на ентитетот, и безбедносните контроли како што се имплементирани, се адекватни за да спречат неовластени промени на сметководствениот систем или евиденцијата, или пак на системите кои ги обезбедуваат податоците за сметководствениот систем.

ЕЛЕКТРОНСКА ТРГОВИЈА - ЕФЕКТ ВРЗ РЕВИЗИЈАТА НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ

36. Ревизорот може да ги тестира автоматизираните контроли, како што се проверките на интегритетот на записите, електронските печати за датум, дигиталните потписи и контролите на верзии кога го разгледува интегритетот на електронските докази. Во зависност од проценката на ревизорот на овие контроли, ревизорот може да ја разгледа и потребата за извршување на дополнителни постапки како што е конфирмирањето на деталите на трансакциите или салдата на сметките со трети лица (посочување на МСР 505, „Екстерни конфирмации").

# СООПШТЕНИЕ ЗА МЕЃУНАРОДНА РЕВИЗОРСКА ПРАКТИКА 1014

# ИЗВЕСТУВАЊЕ ОД СТРАНА НА РЕВИЗОРИТЕ ЗА УСОГЛАСЕНОСТА СО МЕЃУНАРОДНИТЕ СТАНДАРДИ ЗА ФИНАНСИСКО ИЗВЕСТУВАЊЕ

(Ова Соопштение е во сила)

## СОДРЖИНА


| | Точка |
|---|---|
| Вовед | 1 |
| Финансиски извештаи подготвени единствено во согласност со Меѓународните стандарди за финансиско известување | 2-4 |
| Финансиски извештаи подготвени во согласност со Меѓународните стандарди за финансиско известување и националната рамка за финансиско известување | 5-7 |
| Финансиски извештаи подготвени во согласност со националната рамка за финансиско известување со обелоденување на степенот на усогласеност со Меѓународните стандарди за финансиско известување | 8-11 |


Соопштението за меѓународна ревизорска практика (СМРП) 1014, „Известување од страна на ревизорите за усогласеноста со стандардите за финансиско известување ", треба да се чита во контекст на „Предговорот на Меѓународните стандарди за контрола на квалитетот, ревизија, проверка, други услуги за уверување и поврзани услуги", кои што ја определува примената и важењето на СМРП.

Ова СМРП е издадено како дополнување на МСР 700, „Ревизорскиот извештај за финансиските извештаи"[1]. Тоа не воспоставува било какви нови основни принципи или важни постапки. Неговата цел е да им помогне на ревизорите, како и на развивањето на добрата практика, по пат на обезбедување на упатства за примената на МСР 700 во случаи кога финансиските извештаи се подготвени со користење на Меѓународните стандарди за финансиско известување (МСФИ) или вклучуваат посочување на МСФИ. Степенот до кој било кое од упатствата опишани во ова СМРП може да биде соодветно во одреден случај, бара користење на расудување на ревизорот од аспект на барањата на МСР 700 и околностите на ентитетот.

ОМСРУ го одобри ова СМРП во март 2003 година за објавување на 1 јуни 2003 година.

## Вовед

1. МСР 200, „Цели и општи принципи кои управуваат со ревизијата на финансиските извештаи", наведува дека целта на ревизијата на финансиските извештаи е да му овозможи на ревизорот да изрази мислење за тоа дали финансиските извештаи се подготвени, во сите материјални аспекти, во согласност со применливата рамка за финансиско известување. МСР 700, „Ревизорскиот извештај за финансиските извештаи"[2], воспоставува стандарди и обезбедува упатство за формата и содржината на ревизорскиот извештај. Поконкретно, точката 17 од МСР 700 бара ревизорскиот извештај јасно да укаже на рамката за финансиско известување која е користена за подготовување на финансиските извештаи. Целта на ова Меѓународно соопштение за ревизорска практика (СМРП) е да обезбеди дополнително упатство кога ревизорот изразува мислење за финансиските извештаи за кои раководството тврди дека се подготвени:

[1] МСР 700, "Ревизорскиот извештај за финансиските извештаи" е повлечен во декември 2006 година кога стапија во сила МСР 700 "Извештајот на независниот ревизор за потполн комплет на финансиски извештаи со општа намена" и МСР 701, „Модификации на извештајот на независниот ревизор".

[2] Види фуснота 1.

ИЗВЕСТУВАЊЕ ОД СТРАНА НА РЕВИЗОРИТЕ ЗА УСОГЛАСЕНОСТА СО МЕЃУНАРОДНИТЕ СТАНДАРДИ ЗА ФИНАНСИСКО ИЗВЕСТУВАЊЕ

(1) Единствено во согласност со Меѓународните стандарди за финансиско известување (МСФИ).

(2) Во согласност со МСФИ и националната рамка за финансиско известување.

(3) Во согласност со националната рамка за финансиско известување со обелоденување на степенот на усогласеност со МСФИ.

Упатството обезбедено во ова СМРП може да се применува, прилагодено доколку е потребно, на известувањето за тоа дали финансиските извештаи се подготвени во согласност со рамките за финансиско известување кои не се МСФИ (на пример, финансиските извештаи за кои раководството тврди дека се подготвени во согласност со две различни национални рамки за финансиско известување). Ова СМРП не воспоставува било какви други барања за ревизијата на финансиските извештаи, ниту пак воспоставува било какви изземања од барањата во МСР 700.

**Финансиски извештаи подготвени единствено во согласност со Меѓународните стандарди за финансиско известување**

2. Се појавија примери на ентитети кои наведуваат дека нивните финансиски извештаи се подготвени во согласност со МСФИ кога, всушност, тие не се усогласени со сите барања кои ги наметнуваат МСФИ. Меѓународниот сметководствен стандард (МСС) 1, „Презентирање на финансиските извештаи", ги поставуваат барањата кои треба да бидат исполнети, пред финансиските извештаи на ентитетот да се сметаат за подготвени во согласност со МСФИ. Поконкретно, разјаснува дека финансиските извештаи не треба да бидат опишани како да се во согласност со МСФИ освен доколку тие не се усогласени со сите барања на МСФИ. Примери како што се следните описи на основата на којашто се подготвени финансиските извештаи илустрираат финансиски извештаи кои не се подготвени во согласност со МСФИ:

- Финансиските извештаи укажуваат на тоа дека се подготвени во согласност со МСФИ, но потоа продолжуваат да укажуваат на извесни материјални отстапувања. На пример, белешката која ги опишува користените сметководствени политики наведува дека финансиските извештаи се подготвени во согласност со МСФИ, со исклучок на тоа што не е обелоденета продажбата по географските сегменти.

- Финансиските извештаи идентификуваат конкретни барања на МСФИ кои ентитетот ги користи за подготвување на финансиските извештаи, но тие не ги вклучуваат сите барања кои се применливи на ентитет кој е целосно усогласен со МСФИ.

- Финансиските извештаи укажуваат на делумна усогласеност со МСФИ без да посочат на конкретни отстапувања. На пример, белешката која ги опишува користените сметководствени политики наведува дека финансиските извештаи се „засновани на" или „ги почитуваат значајните барања на" или „се во согласност со сметководствените барања на" МСФИ.

3. Мислење без резерва може да биде изразено само кога ревизорот е во состојба да заклучи дека финансиските извештаи даваат вистинска и објективна слика (или се презентирани објективно, во сите материјални аспекти) во согласност со применливата рамка за финансиско известување. Во сите други околности, од ревизорот се бара да се воздржи од давање мислење или да издаде мислење со резерва или неповолно мислење во зависност од природата на околностите. Согласно со тоа, ревизорот не изразува мислење без резерва кое укажува дека финансиските извештаи се подготвени во согласност со МСФИ доколку финансиските извештаи содржат било какво отстапување од МСФИ, а отстапувањето има материјален ефект врз финансиските извештаи.[3] Кога

[3] Меѓународниот сметководствен стандард (МСС) 1, "Презентирање на финансиските извештаи" наведува дека во екстремно ретки околности кога раководството ќе заклучи дека усогласеноста со барање во Стандард или Толкување ќе наведува на погрешни заклучоци при што ќе доведе до конфликт со целта на финансиските извештаи којашто е поставена во *Рамката,* ентитетот ќе отстапи од тоа барање на начин којшто е поставен во МСС 1 доколку релевантната регулативна рамка бара, или поинаку не забранува, такво отстапување. Отстапувањето од барањата на определен Меѓународен стандард за

ревизорот известува за тоа дали финансиските извештаи се подготвени во согласност со МСФИ, а финансиските извештаи содржат материјално отстапување од МСФИ, ваквото отстапување резултира во несогласување со раководството во врска со прифатливоста на избраните сметководствени политики, методата на нивната примена или адекватноста на обелоденувањата во финансиските извештаи. Точките 36-40 на МСР 700[4] обезбедуваат упатство за одлучување за тоа дали е потребно мислење со резерва или неповолно мислење и за информациите кои треба да бидат вклучени во ревизорскиот извештај.

4. Ако ревизорскиот извештај содржи резервиран или ограничувачки јазик кога ја опишува рамката за финансиско известување, тогаш не го исполнува барањето на точката 17 од МСР 700, ревизорскиот извештај јасно да укаже на рамката за финансиско известување којашто е користена за подготвување на финансиските извештаи. На пример, пасус со мислење кој укажува дека „финансиските извештаи даваат вистинска и објективна слика и се суштински усогласени со Меѓународните стандарди за финансиско известување", не ги исполнува барањата на МСР 700.

**Финансиски извештаи подготвени во согласност со Меѓународните стандарди за финансиско известување и националната рамка за финансиско известување**

5. Белешката која ги опишува користените сметководствени политики може да наведе дека финансиските извештаи се подготвени во согласност и со МСФИ и со националната рамка за финансиско известување. За да финансиските извештаи бидат подготвени во согласност со повеќе од една рамка за финансиско известување, тие мора да бидат усогласени со секоја од укажаните рамки поединечно. Сетот на финансиски извештаи кој е подготвен во согласност со една рамка за финансиско известување и која содржи белешка или дополнителен извештај кој ги усогласува резултатите со оние кои би биле прикажани според друга рамка за финансиско известување не е подготвена во согласност со таа друга рамка. Ова е поради тоа што финансиските извештаи не ги вклучуваат сите информации на начинот кој го бара таа друга рамка. Финансиските извештаи мора да бидат усогласени и со двете рамки за финансиско известување истовремено и без каква била потреба од усогласување на извештаите доколку тие треба да се сметаат како да се подготвени во согласност и со двете. Во практиката, истовремената усогласеност и со МСФИ и со националната рамка за финансиско известување е неверојатна, освен ако земјата ги има усвоено МСФИ како своја национална рамка за финансиско известување или ги има елиминирано сите бариери за усогласеност со МСФИ.

6. Корисно е ревизорот да дискутира за финансиските извештаи кои наведуваат дека се подготвени во согласност со МСФИ и националната рамка за финансиско известување со раководството и оние кои се одговорни за управувањето. Целта на дискусијата е да се советува раководството и оние кои се одговорни за управувањето за можноста од мислење со резерва или неповолно мислење за усогласеноста со едната или и двете рамки за финансиско известување, со оглед на тоа дека возможноста за истовремена целосна усогласеност со МСФИ и националната рамка за финансиско известување е неверојатна. Во овие ситуации, ревизорот го охрабрува раководството да ги подготви финансиските извештаи во согласност со само една рамка за финансиско известување, земајќи ги предвид барањата на релевантните закони и прописи. Извештајот на ревизорот потоа се формулира во смисла на тоа дали финансиските извештаи се подготвени во согласност со таа рамка за финансиско известување.

7. Доколку раководството инсистира да биде укажано дека финансиските извештаи се подготвени и во согласност со МСФИ и со националната рамка за финансиско известување, тогаш ревизорскиот извештај ги посочува и двете рамки. Меѓутоа, ревизорот ја разгледува секоја рамка за финансиско известување одделно. Ако дадено прашање резултира во неусогласеност со една од рамките, но не предизвикува неусогласеност со другата рамка, тогаш ревизорот ќе изрази мислење без резерва за усогласеноста со таа рамка и мислење со резерва или неповолно мислење за усогласеноста со едната рамка. Ако ревизорот има мислење дека неусогласеноста со едната од рамките за финансиско

финансиско известување (МСФИ) направено согласно одредбите во МСС 1 не сочинува отстапување од МСФИ за оваа цел.

[4] Види фуснота 1.

известување предизвикува финансиските извештаи да не бидат усогласени со другата рамка за финансиско известување, тогаш ревизорот ќе издаде мислење со резерва или неповолно мислење за усогласеноста и со двете рамки. Илустрација за ревизорски извештај каде што ревизорот има мислење дека финансиските извештаи се усогласени, во сите материјални аспекти, со националната рамка за финансиско известување, но расудува дека мислење со резерва е соодветно за усогласеноста со МСФИ изгледа вака:

"Белешката Х кон финансиските извештаи укажува дека финансиските извештаи се подготвени во согласност со [релевантната национална рамка за финансиско известување] и Меѓународните стандарди за финансиско известување. Како што е дискутирано во белешката Y кон финансиските извештаи, претпријатието има вложувања во недвижности во износ од Х денари кои се евидентирани според набавната вредност намалена за акумулираната амортизација. Ова сметководство го бара [релевантната национална рамка за финансиско известување] и е дозволено со Меѓународните стандарди за финансиско известување. Објективната вредност на овие вложувања во недвижности во износ од Х денари не е обелоденета. Ваквото обелоденување не го бара [релевантната национална рамка за финансиско известување], но го бараат Меѓународните стандарди за финансиско известување.

Според нашето мислење, финансиските извештаи даваат вистинска и објективна слика на (или ,,ја презентираат објективно, во сите материјални аспекти") финансиската состојба на претпријатието заклучно со 31 декември 20Х1 година, како и резултатите од неговото работење и неговите парични текови за годината којашто завршува тогаш во согласност со [назив на националната рамка за финансиско известување со посочување на земјата на потекло] (и се усогласени со [посочување на релевантниот пропис или закон]) и, со исклучок на ефектот на прашањето посочено во претходниот пасус врз финансиските извештаи, финансиските извештаи даваат вистинска и објективна слика на (или ,,ја презентираат објективно, од сите материјални аспекти") финансиската состојба на претпријатието заклучно со 31 декември 20Х1 година, како и резултатите од неговото работење и неговите парични текови за годината којашто завршува тогаш во согласност со Меѓународните стандарди за финансиско известување."

**Финансиски извештаи подготвени во согласност со националната рамка за финансиско известување со обелоденување за степенот на усогласеност со Меѓународните стандарди за финансиско известување**

8. Ентитетите кои ги подготвуваат своите финансиски извештаи во согласност со националната рамка за финансиско известување може да го обелоденат дополнително, во белешките кон тие финансиски извештаи, степенот до кој тие се усогласени со МСФИ. Раководството може, на пример, да ги смета ваквите дополнителни обелоденувања за пожелни кога од ентитетот се бара да биде усогласен со МСФИ на даден иден датум, а раководството сака да им укаже на читателите на финансиските извештаи на напредувањето кон таа усогласеност. Во овие околности, ревизорот разгледува дали тврдењата направени во белешките кон финансиските извештаи во однос на степенот на ваквата усогласеност се точни и не наведуваат на погрешни заклучоци. Ревизорот потоа го разгледува ефектот на тоа обелоденување врз ревизорскиот извештај.

9. Белешката кон финансиските извештаи која содржи обелоденување за усогласеноста со МСФИ не се третира поразлично од било која друга белешка кон финансиските извештаи. Сите вакви белешки содржат тврдења на раководството и ревизорот треба да прибави достатни соодветни ревизорски докази за да ги поткрепи тврдењата. Ако белешката содржи посочување на усогласеност со МСФИ, ревизорот разгледува дали белешката е соодветна. Во некои случаи, ревизорот може да заклучи дека белешката содржи информации кои наведуваат на погрешни заклучоци така што финансиските извештаи не се усогласени со националната рамка за финансиско известување. Ова веројатно ќе биде случај во околности каде што посочувањето на усогласеноста со МСФИ ги наведува читателите на финансиските извештаи на погрешни заклучоци бидејќи содржи материјално неточни информации или непотполни информации кои се материјални за и распространети во финансиските извештаи (на пример, недостатокот на усогласеност со конкретен МСФИ кој е материјален за и распространет во финансиските извештаи може да

резултира во тоа обелоденувањето да наведува на погрешни заклучоци, освен доколку постои адекватно обелоденување, вклучувајќи и квантификација на ефектите врз финансиските извештаи).

10. Ако финансиските извештаи не се усогласени со националната рамка за финансиско известување поради тоа што обелоденувањата за усогласеноста со МСФИ наведуваат на погрешни заклучоци, тогаш ревизорскиот извештај ќе изрази мислење со резерва или неповолно мислење. Илустрацијата за мислење со резерва кое може да биде дадено во вакви околности изгледа вака:

> "Белешката Х кон финансиските извештаи укажува дека финансиските извештаи се подготвени во согласност со [релевантната национална рамка за финансиско известување] и се во согласност со Меѓународните стандарди за финансиско известување (МСФИ) со исклучок на тоа што не се во согласност со МСС 39, „Финансиски инструменти: признавање и мерење". Бидејќи ефектот на неусогласеноста со МСС 39 врз финансиските извештаи на претпријатието е материјален и распространет, посочувањето на усогласеноста со МСФИ се смета за такво што наведува на погрешни заклучоци.
>
> Според нашето мислење, со исклучок на вклучувањето на посочувањето на усогласеноста со МСФИ, финансиските извештаи даваат вистинска и објективна слика на (или „ја презентираат објективно, од сите материјални аспекти") финансиската состојба на претпријатието заклучно со 31 декември 20Х1 година, како и резултатите од неговото работење и неговите парични текови за годината којашто завршува тогаш во согласност со [назив на националната рамка за финансиско известување со посочување на земјата на потекло] (и се усогласени со [посочување на релевантниот пропис или закон])."

11. Белешката кон финансиските извештаи која содржи обелоденување за усогласеноста со МСФИ може да не содржи информации кои наведуваат на погрешни заклучоци така што финансиските извештаи не се усогласени со националната рамка за финансиско известување. Доколку ревизорот е на мислење дека посочувањето на усогласеноста со МСФИ не наведува на погрешни заклучоци, тогаш ревизорот може да изрази мислење без резерва за усогласеноста со националната рамка за финансиско известување. Во извесни околности, ревизорот може да одлучи да го модифицира ревизорскиот извештај по пат на додавање на пасус за нагласување на прашање за да ја истакне белешката која посочува на усогласеноста со МСФИ.[5] Користењето на пасусот за нагласување на прашање не е замена за издавање на мислење со резерва или неповолно мислење за усогласеноста со националната рамка за финансиско известување кога обелоденувањата за усогласеноста со МСФИ наведуваат на погрешни заклучоци, така што финансиските извештаи не се усогласени со националната рамка за финансиско известување.

[5] МСР 701, „Модификации на извештајот на независниот ревизор обезбедува дополнително упатство за користењето на пасусот за нагласување на прашање.

# МЕЃУНАРОДЕН СТАНДАРД ЗА АНГАЖМАНИ ЗА ПРОВЕРКА 2400
(Претходно МСР 910)

## АНГАЖМАНИ ЗА ПРОВЕРКА НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ

(Стапува во сила за проверка на финансиски извештаи со датум на или по 15 декември, 2006)[1]

### СОДРЖИНА


| | Точка |
|---|---|
| Вовед | 1-2 |
| Цел на ангажман за проверка | 3 |
| Општи принципи на ангажман за проверка | 4-7 |
| Делокруг на проверката | 8 |
| Умерено уверување | 9 |
| Услови на ангажманот | 10-12 |
| Планирање | 13-15 |
| Работа извршена од други | 16 |
| Документација | 17 |
| Постапки и докази | 18-22 |
| Заклучоци и известување | 23-28 |
| Додаток 1: Пример на писмо за ангажман за проверка на финансиски извештаи | |
| Додаток 2: Илустративни детални постапки кои може да бидат извршени во ангажман за проверка на финансиски извештаи | |
| Додаток 3: Форма на извештај за проверка со мислење без резерва | |
| Додаток 4: Примери на извештаи за проверка со мислење поинакво од мислење без резерва | |


Меѓународниот стандард за ангажмани за проверка (МСАП) 2400, *Ангажмани за проверка на финансиски извештаи*, треба да се чита во контекст на *Предговорот на Меѓународните стандарди за контрола на квалитетот, ревизија, уверување и поврзани услуги*, којшто ја определува примената и важењето на МСАП.

[1] МСАП 2410, "Проверка на меѓуперидична финансиска информација спроведена од независниот ревизор на ентитетот" доведе до усогласени додатоци кон ISRE 2400. Овие додатоци се на сила за проверки на финансиските извештаи со датум на или по 15 декември, 2006 и се вклучени во текстот на овој МСАП.
Точка 2 на овој МСАП е изменета во декември 2007 за да ја разјасни примената на МСАП.

# АНГАЖМАНИ ЗА ПРОВЕРКА НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ

## Вовед

1. Целта на овој Меѓународен стандард за ангажман за проверка (МСАП) е да воспостави стандарди и обезбеди упатство за професионалните одговорности на ревизорот кога е преземен ангажман за проверка на финансиските извештаи, како и за формата и содржината на извештајот кој ревизорот го издава во врска со ваквата проверка. Практичарот кој е и ревизор на ентитетот, ангажиран да изврши проверка на меѓуперiодски финансиски извештаи, ја врши ваквата проверка во согласност со МСАП 2410, "Проверка на меѓуперiодска финансиска информација спроведена од независниот ревизор на ентитетот"

2. Овој МСАП е насочен кон проверката на финансиските извештаи. Сепак, тој треба да се применува до степенот до кој е изводливо за ангажманите за проверка на финансиските или други информации. Упатството во Меѓународните стандарди за ревизија (МСР) може да му биде корисно на практичарот во примената на овој МСАП.

## Цел на ангажман за проверка

3. **Целта на проверката на финансиските извештаи е да му овозможи на практичарот да искаже дали, врз основа на постапките кои не го обезбедуваат целиот доказ кој би бил баран во ревизија, забележал било што, што причинува практичарот да верува дека финансиските извештаи не се подготвени, од сите материјални аспекти, во согласност со идентификуваната рамка за финансиско известување (негативно уверување).**

## Општи принципи на ангажман за проверка

4. **Практичарот треба да го почитува *Кодекс за етика на професионалните сметководители* издаден од страна на Меѓународната федерација на сметководители.** Етичките принципи кои раководат со професионалните одговорности на практичарот се:

(1) Независност;

(2) Интегритет;

(3) Објективност;

(4) Професионална компетентност и должно внимание;

(5) Доверливост;

(ѓ) Професионално однесување; и

(6) Технички стандарди.

5. **Практичарот треба да ја извршува проверката во согласност со овој МСАП.**

6. **Практичарот треба да ја планира и изврши проверката со став на професионален скептицизам признавајќи дека може да постојат**

**околности кои предизвикуваат финансиските извештаи да бидат материјално погрешно прикажани.**

7. **За целите на изразување на негативно уверување во извештајот од проверката, практичарот треба да прибави достатни соодветни ревизорски докази, примарно преку распрашување и аналитички постапки, за да биде во состојба да извлече заклучоци.**

**Делокруг на проверката**

8. Терминот ,,делокруг на проверката" се однесува на постапките за проверка кои се сметаат за неопходни во околностите за да се постигне целта на проверката. **Постапките кои се потребни за да се спроведе проверка на финансиските извештаи треба да бидат определени од страна на практичарот имајќи ги предвид барањата на овој МСАП, на релевантните професионални тела, законодавството, регулативата и, каде е соодветно, условите на ангажманот за проверка и барањата за известување**.

**Умерено уверување**

9. Ангажманот за проверка обезбедува умерено ниво на уверување дека информациите кои се предмет на проверка се ослободени од материјални погрешни прикажувања, а ова се изразува во форма на негативно уверување.

**Услови на ангажманот**

10. **Практичарот и клиентот треба да се договорат за условите на ангажманот.** Договорените услови се забележуваат во писмо за ангажманот или во друга погодна форма како на пример договор.

11. Писмото за ангажманот помага во планирањето на работата за проверката. Во интерес е и на практичарот и на клиентот практичарот да испрати писмо за ангажман во кое се документирани клучните услови на назначувањето. Писмото за ангажманот го потврдува прифаќањето на назначувањето од страна на практичарот и помага да се одбегнат недоразбирања во врска со прашања како што се целите и делокругот на ангажманот, степенот на одговорностите на практичарот и формата на извештаите кои треба да бидат издадени.
12. Прашања кои би биле вклучени во писмото за ангажманот ги вклучуваат следните:

- Целта на услугата која се извршува.
- Одговорноста на раководството за финансиските извештаи.
- Делокругот на проверката, вклучувајќи и посочување на овој МСАП (или релевантните национални стандарди или практика).
- Неограничен пристап до која било евиденција, документација и други информации кои се потребни во врска со проверката.

- Примерок од извештајот кој се очекува да биде даден.
- Фактот дека од ангажманот не може да се очекува обелоденување на грешки, незаконски дејствија или други неправилности, на пример, измама или проневери кои може да постојат.
- Изјава дека не се врши ревизија и дека нема да се изрази ревизорско мислење. За да се нагласи ова и да се одбегне забуна, практичарот може исто така да размисли да потенцира дека ангажманот за проверка нема да задоволи какви било законски барања или барања од трети страни за ревизија.

Пример на писмо за ангажман за проверка на финансиски извештаи се наоѓа во Додаток 1 на овој МСАП.

**Планирање**

13. **Практичарот треба да ја планира работата така што ќе биде извршен ефективен ангажман**.

14. **Кога ја планира проверката на финансиските извештаи, практичарот треба да стекне или да го ажурира познавањето на деловното работење, вклучувајќи го и разгледувањето на организацијата на ентитетот, сметководствените системи, оперативните карактеристики и природата на неговите средства, обврски, приходи и расходи.**

15. Практичарот треба да поседува разбирање за такви прашања и за други прашања кои се релевантни за финансиските извештаи, како на пример познавањето на методите на производство и дистрибуција, производствените линии, оперативните локации и поврзаните страни на ентитетот. На практичарот му е потребно ова разбирање за да биде во состојба да ги направи релевантните распрашувања и да обликува соодветни постапки, како и да ги процени одговорите и другите добиени информации.

**Работа извршена од други**

16. **Кога ја користи работата извршена од страна на друг практичар или експерт, практичарот треба да биде задоволен дека таквата работа е адекватна за целите на проверката.**

**Документација**

17. **Практичарот треба да ги документира прашањата кои се важни при обезбедувањето на докази со кои се поткрепува извештајот за проверката, како и докази дека проверката била спроведена во согласност со овој МСАП.**

**Постапки и докази**

18. **Практичарот треба да применува расудување при определувањето на конкретната природа, временскиот распоред и обемот на постапките за проверка.** Практичарот ќе биде воден од прашања како што се следните:
    - Кое било познавање стекнато по пат на спроведување на ревизии или проверки на финансиските извештаи во претходните периоди.
    - Познавањето на практичарот на деловното работење, вклучувајќи го и познавањето на сметководствените принципи и пракси во дејноста во која работи ентитетот.
    - Сметководствените системи на ентитетот.
    - Степенот до кој одредена ставка е под влијание на расудувањето на раководството.
    - Материјалноста на трансакциите и салдата на сметки.

19. **Практичарот треба да ги користи истите разгледувања за материјалноста како оние кои би се користеле за давање на ревизорско мислење за финансиските извештаи.** *Иако во проверката* постои поголем ризик дека погрешните прикажувања нема да бидат откриени во однос на ревизијата, сепак расудувањето за тоа што е материјално се прави со посочување на информациите за кои практичарот известува и потребите на оние кои се потпираат на тие информации, а не на нивото на уверување кое се дава.

20. Постапките за проверка на финансиските извештаи вообичаено го вклучуваат следното:
    - Стекнување на разбирање за деловното работење на ентитетот и дејноста во која работи.
    - Распрашувања во врска со сметководствените принципи и пракса на ентитетот.
    - Распрашувања во врска со постапките на ентитетот за евидентирање, класифицирање и сумирање на трансакции, акумулирање на информации за обелоденување во финансиските извештаи и подготвување на финансиски извештаи.
    - Распрашувања во врска со сите материјални тврдења во финансиските извештаи.
    - Аналитички постапки обликувани за идентификување на односи и поединечни ставки кои изгледаат невообичаени. Ваквите постапки ќе вклучат:
        - Споредба на финансиските извештаи со извештаите за претходните периоди.
        - Споредба на финансиските извештаи со предвидените резултати и финансиска состојба.
        - Проучување на односите помеѓу елементите на финансиските извештаи за кои би се очекувало да одговараат на предвидлив модел заснован на искуството на ентитетот или нормите во дејноста.

При примена на овие постапки, практичарот ќе ги разгледа видовите на прашања кои барале сметководствени корекции во претходните периоди.

- Распрашувања во врска со дејствијата преземени на состаноците на акционерите, одборот на директори, под-одборите на одборот на директори и други состаноци кои може да влијаат врз финансиските извештаи.
- Читање на финансиските извештаи за да разгледа, врз основа на информациите кои ги забележал практичарот, дали финансиските извештаи одговараат на укажаната сметководствена основа.
- Доколку воопшто постојат и доколку се смета за потребно, добивање на извештаи од други практичари, , кои биле ангажирани за ревизија или проверка на финансиските извештаи на компоненти на ентитетот.
- Распрашувања на лица кои имаат одговорност за финансиски и сметководствени прашања во врска со, на пример:
  - Дали сите трансакции биле евидентирани.
  - Дали финансиските извештаи се подготвени во согласност со укажаната сметководствена основа.
  - Промени во деловните активности и сметководствените принципи и пракса на ентитетот.
  - Работи за кои произлегле прашања во текот на примената на горенаведените постапки.
  - Добивање на пишани изјави од раководството кога тоа се смета за соодветно.

Додаток 2 на овој МСАП обезбедува илустративна листа на постапки кои често се користат. Листата не е конечна, ниту пак постои намера сите предложени постапки да се применуваат во секој ангажман за проверка.

21. **Практичарот треба да се распраша за настани по датумот на финансиските извештаи кои може да бараат корекција или обелоденување во финансиските извештаи.** Практичарот нема никаква одговорност да извршува постапки за идентификување на настани кои се случуваат по датумот на извештајот за проверката.

22. **Доколку практичарот има причина да верува дека информациите кои се предмет на проверката може да бидат материјално погрешно прикажани, практичарот треба да спроведе дополнителни или пообемни постапки коишто се потребни за да биде во состојба да изрази негативно уверување или да потврди дека е потребен модифициран извештај.**

**Заклучоци и известување**

23. **Извештајот за проверката треба да содржи јасно пишано изразување на негативно уверување. Практичарот треба да ги провери и процени**

**заклучоците извлечени од стекнатите докази како основа за изразување на негативно уверување.**

24. **Врз основа на извршената работа, практичарот треба да процени дали кои било информации стекнати во текот на проверката укажуваат дека финансиските извештаи не даваат вистинска и објективна слика (или не се презентирани објективно, од сите материјални аспекти) во согласност со идентификуваната рамка за финансиско известување.**

25. Извештајот за проверката на финансиските извештаи го опишува делокругот на ангажманот за да му овозможи на читателот да ја разбере природата на извршената работа и да разјасни дека не била извршена ревизија и, според тоа, дека не се изразува ревизорско мислење.

26. **Извештајот за проверката на финансиските извештаи треба да ги содржи следните основни елементи, вообичаено според следниот редослед:**

(1) **Наслов;**[2]

(2) **Примател;**

(3) **Почетен или воведен пасус кој вклучува:**

(i) **Идентификување на финансиските извештаи на кои била извршена проверката; и**

(ii) **Изјава за одговорноста на раководството на ентитетот и одговорноста на практичарот;**

(4) **Пасус за делокругот, кој ја опишува природата на проверката, вклучувајќи и:**

(i) **Посочување на овој МСАП применлив на анагажманите за проверка, или пак на релевантните национални стандарди или пракса;**

(ii) **Изјава дека проверката е ограничена примарно на распрашувања и аналитички постапки; и**

(iii) **Изјава дека не била извршена ревизија, дека преземените постапки обезбедуваат помало уверување отколку ревизијата и дека не се изразува ревизорско мислење;**

(5) **Изјава за негативно уверување;**

(ѓ) **Датум на извештајот;**

(6) **Адреса на практичарот; и**

(7) **Потпис на практичарот.**

Додатоците 3 и 4 кон овој МСАП содржат илустрации на извештаи за проверка.

[2] Може да биде соодветно да се користи терминот „независен" во насловот за да се направи разлика помеѓу извештајот на практичарот и извештаите кои може да бидат издадени од страна на други лица, како што се службените лица на ентитетот, или пак од извештаите на други практичари коишто можеби не мора да ги почитуваат истите етички барања како и независниот практичар.

АНГАЖМАНИ ЗА ПРОВЕРКА НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ

27. **Извештајот за проверката треба да:**

(1) **Наведе дека врз основа на проверката практичарот не забележал ништо што предизвикува практичарот да верува дека финансиските извештаи не даваат вистинска и објективна слика (или не се презентирани објективно, од сите материјални аспекти) во согласност со идентификуваната рамка за финансиско известување (негативно уверување); или**

(2) **Доколку практичарот стане свесен за прашања, тогаш тој треба да ги опише оние прашања кои ја оштетуваат вистинската и објективната слика (или објективната презентација, од сите материјални аспекти) во согласност со идентификуваната рамка за финансиско известување, вклучувајќи и, освен ако е неизводливо, квантификација на можниот ефект(и) врз финансиските извештаи, како и или:**

(i) **Изразување на резерва на обезбеденото негативно уверување; или**

(ii) **Кога ефектот на прашањето е толку материјален и распространет за финансиските извештаи што практичарот заклучува дека резерва не е адекватна за да ја обелодени природата на финансиските извештаи кои наведуваат на погрешни заклучоци или се некомплетни, тогаш практичарот треба да даде неповолна изјава дека финансиските извештаи не даваат вистинска и објективна слика (или не се презентирани објективно, од сите материјални аспекти) во согласност со идентификуваната рамка за финансиско известување; или**

(3) **Доколку има материјално ограничување на делокругот, тогаш треба да го опише ограничувањето и или:**

(i) **Да изрази резерва на обезбеденото негативно уверување во врска со можните корекции на финансиските извештаи кои би можеле да бидат утврдени како потребни доколку ограничувањето не постоело; или**

(ii) **Кога можниот ефект на ограничувањето е толку значаен и распространет што практичарот заклучува дека не може да се даде никакво ниво на уверување, да не даде никакво уверување.**

28. **Практичарот треба да го датира извештајот за проверката заклучно со датумот на завршувањето на проверката, што вклучува извршување на постапки во врска со настаните кои се случуваат до датумот на извештајот. Сепак, бидејќи одговорноста на практичарот е да извести за финансиските извештаи како што се подготвени и презентирани од страна на раководството, практичарот не треба да го датира извештајот порано од датумот на кој финансиските извештаи биле одобрени од страна на раководството.**

# АНГАЖМАНИ ЗА ПРОВЕРКА НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ

**Додаток 1**

**Пример на писмо за ангажман за проверка на финансиски извештаи**

Писмото што следува треба да се користи како упатство заедно со разгледувањето опишано во точка 10 на овој МСАП и треба да се измени согласно поединечните барања и околности.

До Одборот на директори (или соодветен претставник на повисокото раководство):

Ова писмо е да го потврди нашето разбирање за условите и целите на нашиот ангажман и природата и ограничувањата на услугите кои ќе ги обезбедиме.

Ние ќе ги извршиме следните услуги:

Ќе го провериме билансот на состојба на претпријатието АБВ заклучно со 31 декември 19XX година, како и поврзаниот биланс на успех и извештај за парични текови за годината која завршува тогаш, во согласност со Меѓународниот стандард за ангажмани за проверка (МСАП) 2400 (или посочување на релевантните национални стандарди или пракса кои се применливи за проверките). Ние нема да извршиме ревизија на овие финансиски извештаи и, според тоа, нема да изразиме ревизорско мислење за нив. Според тоа, ние очекуваме да известиме за финансиските извештаи на следниот начин:

(види Додаток 3 на овој МСАП)

Одговорноста за финансиските извештаи, вклучувајќи ги и адекватните обелоденувања, е на раководството на претпријатието. Ова го вклучува одржувањето на адекватна сметководствена евиденција и интерни контроли и изборот и примената на сметководствените политики. (Како дел од нашиот процес на проверка, ние ќе бараме пишани изјави од раководството за тврдењата кои се направени во врска со проверката[3]).

Ова писмо ќе биде во сила и во наредните години освен ако не се прекине, измени и дополни, или пак замени (доколку е применливо).

Од нашиот ангажман не може да се очекува да обелодени дали постои измама или грешки, или пак незаконски дејствија. Сепак, ќе ве информираме за какви било материјални прашања кои ќе ги забележиме.

Ве молиме да ја потпишете и вратите приложената копија од ова писмо за да ни укажете дека е во согласност со вашето разбирање на ангажманите за нашата проверка на финансиските извештаи.

XYZ

[3] Оваа реченица треба да се користи по наоѓање на практичарот.

Подврдено во името на претпријатието АБВ од страна на

(потпишано)
.....
Име и функција
Датум

**Додаток 2**

**Илустративни детални постапки кои може да бидат извршени во ангажман за проверка на финансиски извештаи**

1. Распрашувањето и аналитичките постапки кои се спроведуваат во проверката на финансиските извештаи се определуваат со ревизорско расудување. Постапките наведени подолу се дадени само за илустративни цели. Не постои намера сите предложени постапки да се применуваат во секој ангажман за проверка. Овој додаток не е наменет да служи како програма или контролна листа при спроведувањето на проверката.

**Општо**

2. Дискутирајте за условите и делокругот на ангажманот со клиентот и тимот на ангажманот.
3. Подгответе писмо за ангажманот изложувајќи ги условите и делокругот на ангажманот.
4. Стекнете разбирање за деловните активности на ентитетот и системот за евидентирање на финансиските информации и подготвување на финансиските извештаи.
5. Распрашајте се за тоа дали финансиските информации се евидентираат:

(1) Комплетно;

(2) Веднаш; и

(3) По потребното овластување.

6. Добијте бруто биланс и утврдете дали тој се согласува со главната книга и финансиските извештаи.
7. Разгледајте ги резултатите од претходните ревизии и ангажмани за проверка, вклучувајќи ги и потребните сметководствени корекции.
8. Распрашајте се дали имало какви било значајни промени во ентитетот од претходната година (на пример, промени во сопственоста или промени во структурата на капиталот).
9. Распрашајте се за сметководствените политики и разгледајте дали тие:
   (1) Се усогласени со локалните или меѓународни стандарди;
   (2) Се применуваат соодветно; и

(3) Се применуваат конзистентно и, доколку не, разгледајте дали било направено обелоденување на промените во сметководствените политики.

10. Прочитајте ги записниците од состаноците на акционерите, одборот на директори и други соодветни под-одбори за да идентификувате прашања кои може да бидат важни за проверката.
11. Распрашајте се за тоа дали дејствијата преземени на состаноците на акционерите, одборот на директори или слични состаноци кои влијаат врз финансиските извештаи биле соодветно одразени во истите.
12. Распрашајте се за постоењето на трансакции со поврзани страни, како таквите трансакции биле евидентирани и дали поврзаните страни биле соодветно обелоденети.
13. Распрашајте се за неизвесните настани и обврзувањата.
14. Распрашајте се за плановите за отуѓување на главни средства или деловни сегменти.
15. Добијте ги финансиските извештаи и дискутирајте за истите со раководството.
16. Разгледајте ја адекватноста на обелоденувањето во финансиските извештаи и нивната погодност во однос на класифицирањето и презентирањето.
17. Споредете ги резултатите прикажани во финансиските извештаи за тековниот период со оние прикажани во финансиските извештаи за споредливите претходни периоди и, доколку се достапни, со плановите и прогнозите.
18. Добијте објаснувања од раководството за какви било невообичаени флуктуации или неконзистентности во финансиските извештаи.
19. Разгледајте го ефектот на кои било некорегирани грешки – поединечно и збирно. Информирајте го раководството за грешките и утврдете како некорегираните грешки ќе влијаат врз извештајот за проверката.
20. Разгледајте го добивањето на писмо со изјави од раководството.

**Пари**

21. Добијте ги усогласувањата со банките. Распрашајте го персоналот на клиентот за какви било стари или невообичаени ставки на усогласување.
22. Распрашајте се за трансферите помеѓу паричните сметки за периодот пред и по датумот на проверката.
23. Распрашајте се дали има какви било ограничувања на паричните сметки.

**Побарувања**

24. Распрашајте се за сметководствените политики за почетното евидентирање на побарувањата од купувачите и утврдете дали на ваквите трансакции се направени какви било исправки.

АНГАЖМАНИ ЗА ПРОВЕРКА НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ

25. Добијте преглед на побарувањата и утврдете дали збирот се согласува со бруто билансот.

26. Добијте и разгледајте ги објаснувањата за значајните варирања на салдата на сметките во однос на претходните периоди или на оние кои биле предвидени.

27. Добијте старосна анализа на побарувањата од купувачите. Распрашајте се за причината за невообичаено големи сметки, салдата побарува на сметките или какви било други невообичаени салда и распрашајте се за наплативоста на побарувањата.

28. Дискутирајте со раководството за класификацијата на побарувањата, вклучувајќи ги и нетековните салда, нето салдата побарува и износите кои се побаруваат од акционерите, директорите и другите поврзани страни во финансиските извештаи.

29. Распрашајте се за методата за идентификување на сметки со ,,спора наплата" и определување на исправките за сомнителните сметки и разгледајте ја нејзината разумност.

30. Распрашајте се дали постои факторинг на побарувањата како и дали побарувањата биле заложувани, или дисконтирани.

31. Распрашајте се за постапки кои се применуваат за да се осигура дека се постигнува правилен временски пресек на трансакциите за продажба и вратените продадени производи.

32. Распрашајте се дали сметките претставуваат производи испорачани на консигнација и, доколку е така, дали биле направени корекции за да се анулираат овие трансакции и да се вклучат производите во залихата.

33. Распрашајте се дали биле издадени какви било големи кредитни одобрувања во однос на евидентираните приходи по датумот на билансот на состојба и дали за овие износи било направено резервирање.

**Залихи**

34. Добијте преглед на залихите и утврдете дали:

(1) Збирот се согласува со салдото од бруто билансот; и

(2) Прегледот е заснован на физичкиот попис на залихите.

35. Распрашајте се за методата за попис на залихите.

36. Каде што на датумот на билансот на состојба не бил спроведен физички попис на залихите, распрашајте се дали:

(1) Се користи постојан систем на залихи и дали се прават периодични споредби со фактичкото количество кое е на располагање; и

(2) Се користи интегриран трошочен систем и дали тој во минатото генерирал веродостојни информации.

37. Дискутирајте ги корекциите кои биле направени како резултат на последниот физички попис на залихите.

38. Распрашајте се за постапките кои се користат за контрола на временскиот пресек и какви било движења на залихите.

39. Распрашајте се за основата која се користи при вреднувањето на секоја категорија на залихи и, поконкретно, во однос на елиминирањето на добивките помеѓу ограноците. Распрашајте се за тоа дали залихите се вреднуваат по пониската вредност од набавната и нето реализационата.

40. Разгледајте ја конзистентноста со која се применуваат методите за вреднување на залихите, вклучувајќи ги и факторите како што се материјалите, трудот и општите трошоци.

41. Споредете ги износите на главните категории на залихи со оние од претходните периоди и со оние кои се предвидени за тековниот период. Распрашајте се за главните флуктуации и разлики.

42. Споредете го обртот на залихите со оној од претходните периоди.

43. Распрашајте се за методата која се користи за идентификување на залихи со спор обрт и застарени залихи и дали таквите залихи се евидентирани според нето реализационата вредност.

44. Распрашајте се дали кои било залихи му биле дадени на консигнација на ентитетот и, доколку е така, дали биле направени корекции за да се исклучат ваквите производи од залихата.

45. Распрашајте се дали кои било залихи се заложени, се чуваат на други локации или им се дадени на консигнација на други и разгледајте дали ваквите трансакции биле соодветно евидентирани.

**Вложувања (вклучувајќи ги и придружените претпријатија и пазарните хартии од вредност)**

46. Добијте преглед на вложувањата на датумот на билансот на состојба и утврдете дали тој се согласува со бруто билансот.

47. Распрашајте се за сметководствената политика која се применува за вложувањата.

48. Распрашајте го раководството за сметководствените вредности на вложувањата. Разгледајте дали има какви било проблеми во однос на реализирањето.

49. Разгледајте дали добивките и загубите и приходите од вложувањата биле правилно евидентирани.

50. Распрашајте се за класификацијата на долгорочните и краткорочните вложувања.

**Недвижности и депрецијација**

51. Добијте преглед за недвижностите кој ја покажува набавната вредност и акумулираната депрецијација и утврдете дали тој се согласува со бруто билансот.

52. Распрашајте се за сметководствената политика која се применува во однос на резервирањето за депрецијација и правењето разлика помеѓу

капиталните ставки и ставките за одржување. Разгледајте дали недвижностите претрпеле материјално, трајно обезвреднување.

53. Дискутирајте со раководството за зголемувањата и бришењата на сметките за недвижности и евидентирањето на добивките и загубите од продажбата или повлекувањето на недвижностите од употреба. Распрашајте се дали сите вакви трансакции биле евидентирани.

54. Распрашајте се за конзистентноста со која биле применувани методата и стапките за депрецијација и споредете ги резервирањата за депрецијацијата со претходните години.

55. Распрашајте се дали постојат какви било товари на имотот.

56. Дискутирајте дали договорите за наем биле правилно одразени во финансиските извештаи во согласност со тековните сметководствени изјави.

**Однапред платени трошоци, нематеријални средства и други средства**

57. Добијте прегледи со кои се идентификува природата на овие сметки и дискутирајте со раководството за надоместливоста на истите.

58. Распрашајте се за основата за евидентирање на овие сметки и за користените методи за амортизација.

59. Споредете ги салдата на поврзаните расходни сметки со оние од претходните периоди и дискутирајте ги значајните варирања со раководството.

60. Дискутирајте за класификацијата на долгорочни и краткорочни сметки со раководството.

**Обврски по заеми**

61. Добијте од раководството преглед на обврските по заеми и утврдете дали збирот се согласува со бруто билансот.

62. Распрашајте се дали има какви било заеми каде што раководството не се придржувало кон одредбите од договорот за заем и, доколку е така, распрашајте се за активностите на раководството во врска со истото како и за тоа дали биле направени соодветни корекции во финансиските извештаи.

63. Разгледајте ја разумноста на расходот за камата во однос на салдата на заемите.

64. Распрашајте се дали обврските по заеми се обезбедени.

65. Распрашајте се дали обврските по заеми биле класифицирани на нетековни и тековни обврски.

**Обврски кон добавувачите**

66. Распрашајте се за сметководствените политики за почетно евидентирање на обврските кон добавувачите и дали ентитетот има право на какви било исправки на ваквите трансакции.

67. Добијте и разгледајте ги објаснувањата за значајните варирања на салдата на сметките во однос на претходните периоди или на оние кои биле предвидени.

68. Добијте преглед на обврските кон добавувачите и утврдете дали збирот се согласува со бруто билансот.

69. Распрашајте се дали салдата се усогласени со извештаите од доверителите и споредете ги со салдата од претходниот период. Споредете го обртот со претходните периоди.

70. Разгледајте дали можеби постојат материјални неевидентирани обврски.

71. Распрашајте се дали обврските кон акционерите, директорите и другите поврзани страни се одделно обелоденети.

**Разграничени и неизвесни обврски**

72. Добијте преглед на разграничените обврски и утврдете дали збирот се согласува со бруто билансот.

73. Споредете ги главните салда на поврзаните расходни сметки со слични сметки за претходните периоди.

74. Распрашајте се за одобрувањата на ваквите разграничени обврски, условите на плаќање, почитувањето на условите, колатералот и класифицирањето.

75. Распрашајте се за методата за определување на разграничените обврски.

76. Распрашајте се за природата на износите вклучени во неизвесните обврски и обврзувањата.

77. Распрашајте се дали постојат какви било сегашни или неизвесни обврски кои не биле евидентирани на сметките. Доколку постојат, дискутирајте со раководството дали на сметките треба да се направат резервирања или дали во белешките кон финансиските извештаи треба да се направи обелоденување.

**Данок на добивка и други даноци**

78. Распрашајте го раководството за тоа дали имало какви било настани, вклучувајќи и спорови со даночните органи, кои би можеле да имаат значаен ефект врз даночните обврски на ентитетот.

79. Разгледајте го даночниот расход во однос на добивката на ентитетот за периодот.

80. Распрашајте го раководството за адекватноста на евидентираните одложени и тековни даночни обврски вклучувајќи ги и резервирањата во однос на претходните периоди.

**Последователни настани**

## АНГАЖМАНИ ЗА ПРОВЕРКА НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ

81. Добијте ги последните меѓупериодски финансиски извештаи од раководството и споредете ги истите со финансиските извештаи кои се предмет на проверката или со оние за споредливите периоди од претходната година.

82. Распрашајте се за настани по датумот на билансот на состојба кои би имале материјален ефект врз финансиските извештаи кои се предмет на проверката и, поконкретно, распрашајте се дали:

(1) По датумот на билансот на состојба се јавиле какви било суштински обврзувања или неизвесности;

(2) До датумот на распрашувањето се случиле какви било значајни промени во акционерскиот капитал, долгорочниот долг или обртниот капитал; и

(3) Во текот на периодот помеѓу датумот на билансот на состојба и датумот на распрашувањето биле направени какви било невообичаени корекции.

Разгледајте ја потребата за корекции или обелоденување во финансиските извештаи.

83. Добијте и прочитајте ги записниците од состаноците на акционерите, директорите и соодветните под-одбори по датумот на билансот на состојба.

### Судски спорови

84. Распрашајте го раководството за тоа дали ентитетот е предмет на какви било правни дејствија – кои се закануваат, претстојат или се во тек. Разгледајте го нивниот ефект врз финансиските извештаи.

### Главнина

85. Добијте и разгледајте го прегледот на трансакциите кај сметките на главнината, вклучувајќи ги и новите емисии, повлекувања на акции и дивиденди.

86. Распрашајте се дали има какви било ограничувања на задржаната добивка или на другите сметки на главнината.

### Работење

87. Споредете ги резултатите со оние од претходните периоди и оние кои се очекуваат за тековниот период. Дискутирајте ги значајните варирања со раководството.

88. Дискутирајте за тоа дали признавањето на главните приходи од продажба и расходи се случило во соодветните периоди.

89. Разгледајте ги вонредните и невообичаените ставки.

90. Разгледајте го и дискутирајте со раководството односот помеѓу поврзаните ставки на сметката за приходи и проценете ја разумноста на истиот во контекст на сличните односи за претходните периоди и другите информации кои му се достапни на практичарот.

**Додаток 3**

**Форма на извештај за проверка со мислење без резерва**

ИЗВЕШТАЈ ЗА ПРОВЕРКА ДО .....

Ние извршивме проверка на приложениот биланс на состојба на претпријатието АБВ на 31 декември 19XX година, како и на поврзаниот биланс на успех и извештај за парични текови за годината која завршува тогаш. Овие финансиски извештаи се одговорност на раководството на претпријатието. Наша одговорност е да издадеме извештај за овие финансиски извештаи врз основа на нашата проверка.

Ние ја спроведовме нашата проверка во согласност со Меѓународниот стандард за ангажмани за проверка 2400 (или посочување на релевантните национални стандарди или пракса применливи за ангажманите за проверка). Овој стандард бара да ја планираме и извршиме проверката за да добиеме умерено уверување за тоа дали финансиските извештаи се ослободени од материјални погрешни прикажувања. Проверката е ограничена примарно на распрашувања на персоналот на претпријатието и аналитички постапки применети на финансиски податоци и затоа обезбедува помало уверување отколку ревизијата. Ние не извршивме ревизија и, според тоа, не изразуваме ревизорско мислење.

Врз основа на нашата проверка, не забележавме ништо што причинува да веруваме дека приложените финансиски извештаи не даваат вистинска и објективна слика (или не се презентирани објективно, од сите материјални аспекти) во согласност со Меѓународните сметководствени стандарди.[4]

ПРАКТИЧАР

Датум
Адреса

[4] Или укажување на релевантните национални сметководствени стандарди.

АНГАЖМАНИ ЗА ПРОВЕРКА НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ

**Додаток 4**

**Примери на извештаи за проверка со мислење поинакво од мислење без резерва**

**Резерва за отстапување од Меѓународните сметководствени стандарди**

ИЗВЕШТАЈ ЗА ПРОВЕРКА ДО .....

Ние извршивме проверка на приложениот биланс на состојба на претпријатието АБВ на 31 декември 19XX година, како и на поврзаниот биланс на успех и извештај за парични текови за годината која завршува тогаш. Овие финансиски извештаи се одговорност на раководството на претпријатието. Наша одговорност е да издадеме извештај за овие финансиски извештаи врз основа на нашата проверка.

Ние ја спроведовме нашата проверка во согласност со Меѓународниот стандард за ангажмани за проверка 2400 (или посочување на релевантните национални стандарди или практики применливи за ангажманите за проверка). Овој стандард бара да ја планираме и извршиме проверката за да добиеме умерено уверување за тоа дали финансиските извештаи се ослободени од материјални погрешни прикажувања. Проверката е ограничена примарно на распрашувања на персоналот на претпријатието и аналитички постапки применети на финансиски податоци и затоа обезбедува помало уверување отколку ревизијата. Ние не извршивме ревизија и, според тоа, не изразуваме ревизорско мислење.

Раководството не информираше дека залихите се искажани според нивната набавна вредност која ја надминува нето реализационата вредност. Пресметката на раководството, која ние ја проверивме, покажува дека залихите, доколку се вреднуваат по пониската вредност од набавната и нето реализационата како што бараат Меѓународните сметководствени стандарди[5], би била намалена за X денари, а нето добивката и акционерската главнина би биле намалени за Y денари.

Врз основа на нашата проверка, со исклучок на ефектите на преценувањето на залихите опишано во претходниот пасус, не забележавме ништо што причинува да веруваме дека приложените финансиски извештаи не даваат вистинска и објективна слика (или не се презентирани објективно, од сите материјални аспекти) во согласност со Меѓународните сметководствени стандарди.[5]

ПРАКТИЧАР

Датум
Адреса

[5] Види фуснота 4.

АНГАЖМАНИ ЗА ПРОВЕРКА НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ

**Извештај со неповолно мислење за отстапување од Меѓународните сметководствени стандарди**

ИЗВЕШТАЈ ЗА ПРОВЕРКА ДО .....

Ние извршивме проверка на билансот на состојба на претпријатието АБВ на 31 декември 19XX година, како и на поврзаниот биланс на успех и извештај за парични текови за годината која завршува тогаш. Овие финансиски извештаи се одговорност на раководството на претпријатието. Наша одговорност е да издадеме извештај за овие финансиски извештаи врз основа на нашата проверка.

Ние ја спроведовме нашата проверка во согласност со Меѓународниот стандард за ангажмани за проверка 2400 (или посочување на релевантните национални стандарди или практики применливи за ангажманите за проверка). Овој стандард бара да ја планираме и извршиме проверката за да добиеме умерено уверување за тоа дали финансиските извештаи се ослободени од материјални погрешни прикажувања. Проверката е ограничена примарно на распрашувања на персоналот на претпријатието и аналитички постапки применети на финансиски податоци и затоа обезбедува помало уверување отколку ревизијата. Ние не извршивме ревизија и, според тоа, не изразуваме ревизорско мислење.

Како што е забележано во белешката X, овие финансиски извештаи не го одразуваат консолидирањето на финансиските извештаи на подружниците, туку вложувањето во нив е евидентирано врз основа на набавната вредност. Според Меѓународните сметководствени стандарди[6], финансиските извештаи на подружниците треба да бидат консолидирани.

Врз основа на наша проверка, поради распространетиот ефект на прашањето објаснето во претходниот пасус врз финансиските извештаи, приложените финансиски извештаи не даваат вистинска и објективна слика (или не се презентирани објективно, од сите материјални аспекти) во согласност со Меѓународните сметководствени стандарди.[6]

ПРАКТИЧАР

Датум
Адреса

[6] Види фуснота 4.

# МЕЃУНАРОДЕН СТАНДАРД ЗА АНГАЖМАНИ ЗА ПРОВЕРКА 2410

# ПРОВЕРКА НА МЕЃУПЕРИОДИЧНИ ФИНАНСИСКИ ИНФОРМАЦИИ СПРОВЕДЕНА ОД НЕЗАВИСНИОТ РЕВИЗОР НА ЕНТИТЕТОТ

(Стапува во сила за проверка на меѓупериодичните финансиски информации за периодите кои почнуваат на или по 15 декември 2006 година. Порано усвојување е дозволено.)*

## СОДРЖИНА


| | Точка |
|---|---|
| Вовед | 1-3 |
| Општи принципи за проверка на меѓупериодичните финансиски информации | 4-6 |
| Цели на ангажманот за проверка на меѓупериодичните финансиски информации | 7-9 |
| Договарање на условите на ангажманот | 10-11 |
| Постапки за проверка на меѓупериодичните финансиски информации | 12-29 |
| Оценка на погрешните прикажувања | 30-33 |
| Писмени изјави на раководството | 34-35 |
| Одговорност на ревизорот за дополнителните информации | 36-37 |
| Комуникација | 38-42 |
| Известување за природата, делокругот и резултатите од проверката на меѓупериодичните финансиски информации | 43-63 |
| Документација | 64 |
| Датум на стапување во сила | 65 |
| Додаток 1: Пример за писмо за ангажирање кај проверка на меѓупериодичните финансиски информации | |
| Додаток 2: Аналитички постапки кои ревизорот треба да ги земе во предвид кога извршува проверка на меѓупериодичните финансиски информации | |


* МСАП 2410 ја зголемува усогласеноста со дополнувањата на МРС 210, "Услови на ревизорскиот ангажман" кој стапува на сила за ревизија на финансиски извештаи за периодите кои започнуваат на или по 15 декември 2006. Исто така ја зголемува усогласеноста со дополнувањата на МСАП 2400 "Ангажмани за проверка на финансиски извештаи" кој стапува на сила за проверка на финансиските извештаи за периодите кои започнуваат на или по 15 декември 2006. Овие дополнувања се вклучени во содржината на МРС 210 и МСАП 2400. Точката 3а и фуснотата 4 се вметнати во овој МСАП во декември 2007 за да го појаснат користењето на МСАП.

ПРОВЕРКА НА МЕЃУПЕРИОДИЧНИ ФИНАНСИСКИ ИНФОРМАЦИИ СПРОВЕДЕНА ОД НЕЗАВИСНИОТ РЕВИЗОР НА ЕНТИТЕТОТ

Додаток 3: Пример за писмена изјава од раководството
Додаток 4: Примери за извештаи за проверка на меѓуперiодичните финансиски информации

Додаток 5: Примери за извештаи за проверка со квалификуван заклучок за отстапување од применетата рамка за финансиско известување

Пример 6: Примери за извештаи за проверка со квалификуван заклучок за ограничување на делокругот кој не е наметнат од страна на раководството

Додаток 7: Примери за извештаи за проверка со неповолен заклучок за отстапување од применетата рамка за финансиско известување

---

Меѓународниот стандард за ангажмани за проверка (МСАП) 2410, "Проверка на меѓуперiодичните финансиски информации" треба да се чита во врска со "Предговорот на меѓународните стандарди за контрола на квалитет, ревизија, проверка, останати услуги на уверување и поврзани услуги", кои ја поставуваат примената и овластувањето на МСАП.

ПРОВЕРКА НА МЕЃУПЕРИОДИЧНИ ФИНАНСИСКИ ИНФОРМАЦИИ СПРОВЕДЕНА ОД НЕЗАВИСНИОТ РЕВИЗОР НА ЕНТИТЕТОТ

## Вовед

1. Целта на овој Меѓународен стандард за ангажман за проверка (МСАП) е да воспостави стандарди и обезбеди насоки за професионалните одговорности на ревизорот кога ревизорот превзема ангажман за проверка на меѓуперiодични финансиски информации за клиент за ревизија ; и за формата и содржината на извештајот. Поимот "ревизор" се користи низ овој МСАП, не поради тоа што ревизорот извршува ревизорска функција туку затоа што обемот на овој МСАП е ограничен на проверка на меѓуперiодичните финансиски информации извршена од независен ревизор за финансиските извештаи на ентитетот.

2. За целта на овој МСАП, меѓуперiодични финансиски информации се финансиски информации коишто се подготвени и презентирани во согласност со применетата рамка за финансиско известување[1] и, се составени од или комплетен или сумиран сет на финансиски извештаи за периодот кој е пократок од финансиската година на ентитетот.

3. **Ревизорот којшто е ангажиран да изврши проверка на меѓуперiодичните финансиски информации треба да ја изврши проверката во согласност со овој МСАП.** Преку извршувањето на ревизијата на годишните финансиски извештаи, ревизорот се здобива со разбирање за ентитетот и неговото опкружување, вклучувајќи ги неговите интерни контроли. Кога ревизорот е ангажиран за проверка на меѓуперiодични финансиски информации, ова разбирање е дополнето преку распрашувања кои треба да се извршат и примена на аналитички и останати постапки. Практичарот кој е ангажиран да ја изврши проверката на меѓуперiодичните финансиски информации, и кој не е ревизор на ентитетот, ја извршува проверката во согласност со МСАП 2400, "Ангажмани за проверка на финансиски извештаи". Бидејќи практичарот обично го нема истото разбирање за ентитетот и неговото опкружување како ревизорот на ентитетот, вклучувајќи ги интерните контроли, практичарот треба да изврши различни распрашувања и постапки за да ги оствари целите на проверката.

3а. Овој МСАП е насочен кон проверка на меѓуперiодични финансиски информации од страна на ревизорот на ентитетот. Сепак, кога се применува, треба да се прилагоди на околностите, кога ревизорот на ентитетот превзема ангажман за проверка на историските финансиски информации покрај меѓуперiодичните финансиски информации на клиентот за ревизија.

## Општи принципи за проверка на меѓуперiодичните финансиски информации

4. **Ревизорот треба да се усогласи со етичките барања релевантни за ревизијата на годишните финансиски извештаи на ентитетот.** Овие етички барања ги уредуваат професионалните обврски на ревизорот во следните области: независност, интегритет, објективност, професионална компетентност и должно внимание, доверливост, професионално однесување и технички стандарди.

5. **Ревизорот треба да имплементира постапки за контрола на квалитетот кои се применливи на индивидуалниот ангажман.** Елементите на контролата на квалитет

[1] На пример, Меѓународни стандарди за финансиско известување издадени од Одборот за меѓународни сметководствени стандарди.

кои се релевантни на индивидуалните ангажмани вклучуваат лидерски одговорности за квалитетот на ангажманот, етички барања, прифаќање и продолжување на односите со клиентот и специфичните ангажмани, назначување на тимови на ангажманот, изведување на ангажманот и надгледување.

6. **Ревизорот треба да ја планира и изврши проверката со став на професионален скептицизам, прифаќајќи дека постојат околности кои предизвикуваат меѓуперiодичните финансиски информации да бараат материјални прилагодувања за да бидат подготвени, во сите материјални аспекти, во согласност со применетата рамка за финансиско известување.** Ставот на професионален скептицизам значи дека ревизорот извршува критичка оценка, со испитувачки ум, за валидноста на добиениот доказ и е внимателен за доказот кој е контрадикторен или ја доведува во прашање вистинитоста на документите или изјавите од раководството на ентитетот.

## Цели на ангажманот за проверка на меѓуперiодични финансиски информации

7. Целта на ангажманот за проверка на меѓуперiодичните финансиски информации е да му овозможи на ревизорот да изрази заклучок дали, врз основа на проверката, нешто го привлекло вниманието на ревизорот кое предизвикува ревизорот да верува дека меѓуперiодичните финансиски информации не се подготвени, во сите материјални аспекти, во согласност со применетата рамка за финансиско известување. Ревизорот извршува распрашувања, и изведува аналитички и останати постапки за проверка со цел да го намали на прифатливо ниво ризикот од изразување на несоодветен заклучок кога меѓуперiодичните финансиски информации се материјално погрешно прикажани.

8. Целта на проверката на меѓуперiодичните финансиски информации значајно се разликува од онаа на ревизијата извршена во согласност со Меѓународните стандарди за ревизија (МСР). Проверката на меѓуперiодичните финансиски информации не обезбедува основа за изразување на мислење дали финансиските информации даваат вистинска и објективна слика, или се подготвени објективно, во сите материјални аспекти, во согласност со применетата рамка за финансиско известување.

9. Проверката, спротивно на ревизијата, не е дизајнирана да обезбеди разумно уверување дека меѓуперiодичните финансиски информации се ослободени од материјално погрешно прикажување. Проверката се состои од извршување распрашувања, примарно на лицата одговорни за финансиски и сметководствени прашања, и примена на аналитички и останати постапки за проверка. Со проверката, значајни работи кои влијаат врз меѓуперiодичните финансиски информации можат да го привлечат вниманието на ревизорот, но не се обезбедуваат сите докази кои би биле потребни при ревизија.

## Договарање на условите на ангажманот

10. **Ревизорот и клиентот треба да ги договорат условите на ангажманот.**

11. Договорените услови на ангажманот се обично евидентирани во писмото на ангажманот. Оваа комуникација помага да се избегнат недоразбирањата во врска со природата на ангажманот и, посебно, целите и делокругот на проверката, одговорностите на раководството, опсегот на одговорностите на ревизорот, добиеното уверување, и природата и формата на ревизорскиот извештај. Комуникацијата обично ги покрива следните прашања:

ПРОВЕРКА НА МЕЃУПЕРИОДИЧНИ ФИНАНСИСКИ ИНФОРМАЦИИ СПРОВЕДЕНА ОД НЕЗАВИСНИОТ РЕВИЗОР НА ЕНТИТЕТОТ

- Целта на проверката на меѓупериодичните финансиски информации.
- Делокругот на проверката.
- Одговорност на раководството за меѓупериодичните финансиски информации.
- Одговорност на раководството за воспоставување и одржување на ефективни интерни контроли релевантни за подготовка на меѓупериодичните финансиски информации.
- Одговорност на раководството сите финансиски евиденции и поврзани информации да му бидат расположливи на ревизорот.
- Согласност на раководството за обезбедување на писмени изјави на ревизорот за потврда на изјавите кои се дадени вербално во текот на проверката, како и изјави кои се содржани во евиденцијата на ентитетот.
- Очекуваната форма и содржина на извештајот кој ќе биде издаден, вклучувајќи го идентитетот на корисникот на извештајот.
- Согласност на раководството дека ако некој документ кој содржи меѓупериодични финансиски информации покажува дека меѓупериодичните финансиски информации биле ревидирани од ревизорот на ентитетот, извештајот за проверка ќе биде вклучен во документацијата.

Илустрација на писмо за ангажирање е прикажано во Додатокот 1 на овој МСАП. Условите на ангажманот за проверка на меѓупериодичните финансиски информации исто така може да бидат комбинирани со условите на ангажманот за ревизија на годишните финансиски извештаи.

## Постапки за проверка на меѓупериодичните финансиски информации

### Разбирање на ентитетот и неговото опкружување, вклучувајќи ги неговите интерни контроли

12. **Ревизорот треба да има разбирање на ентитетот и неговото опкружување, вклучувајќи ги интерните контроли, во врска со подготовката на обете годишната и меѓупериодичните финансиски информации, доволни за планирање и извршување на ангажманот со што ќе биде во можност да:**

**(а) Ги идентификува типовите на потенцијални материјални погрешни прикажувања и да ја земе во предвид веројатноста на нивното појавување.**

**(б) Избере распрашувања, аналитички и останати постапки за проверка кои ќе му обезбедат на ревизорот основа за известување дали нешто го привлекло вниманието на ревизорот кое предизвикува ревизорот да верува дека меѓупериодичните финансиски информации не се подготвени, во сите материјални аспекти, во согласност со применетата рамка за финансиско известување.**

13. Според МСР 315 "Идентификување и проценка на ризиците од материјално погрешно прикажување преку разбирање на ентитетот и неговото опкружување", ревизорот кој ги ревидирал финансиските извештаи на ентитетот за еден или повеќе годишни периоди се здобил со разбирање на ентитетот и неговото окружување, вклучувајќи ги интерните контроли, кои се поврзани со подготовка на годишните финансиски информации доволни за извршување на ревизијата. Во планирањето на проверката на меѓупериодичните финансиски информации, ревизорот треба да го ажурира ова разбирање. Ревизорот исто така се здобива со доволно разбирање за

ПРОВЕРКА НА МЕЃУПЕРИОДИЧНИ ФИНАНСИСКИ ИНФОРМАЦИИ СПРОВЕДЕНА ОД НЕЗАВИСНИОТ РЕВИЗОР НА ЕНТИТЕТОТ

интерните контроли кои се поврзани со подготовката на меѓупериодичните финансиски информации кои можат да бидат различни од интерните контроли поврзани со годишните финансиски информации.

14. Ревизорот го користи разбирањето на ентитетот и неговото опкружување, вклучувајќи ги интерните контроли, за да ги определи распрашувањата кои ќе се извршат и аналитичките и останати постапки за проверка кои ќе се применат, и да ги идентификува посебните настани, трансакции или тврдења кон кои ќе ги насочи распрашувањата или ќе ги примени аналитичките и останати постапки за проверка.

15. Постапките извршени од ревизорот за ажурирање на разбирањето на ентитетот и неговото опкружување, вклучувајќи ги интерните контроли, вообичаено го вклучуваат следното:

- Читање на документацијата, потребна за делокругот, од ревизиите на претходните години и проверките за претходните меѓуперио д(и) за тековната година и споредбените меѓуперио д(и) за претходните години, за да му овозможат на ревизорот да ги идентификува прашањата кои влијаат врз меѓупериодичните финансиски информации за тековниот период.
- Земање во предвид на значајните ризици, вклучувајќи го ризикот раководството да ги заобиколи контролите, кои биле идентификувани во ревизијата на финансиските извештаи од претходната година.
- Читање на последните годишни и споредбени меѓупериодични финансиски информации од претходниот период.
- Земање во предвид на материјалноста повикувајќи се на применетата рамка за финансиско известување која се однесува на меѓупериодичните финансиски информации за да помогне во определувањето на природата и делокругот на постапките кои треба да се извршат и оценка на ефектот од погрешно прикажување.
- Земање во предвид на природата на одредени корегирани материјални погрешни прикажувања и одредени идентификувани некорегирани нематеријални погрешни прикажувања во финансиските извештаи од минатата година.
- Земање во предвид на значајните финансиско сметководствени и извештајни прашања кои можат да бидат од понатамошно значење како што се материјалните слабости на интерните контроли.
- Земање во предвид на резултатите од одредени ревизорски постапки извршени во врска со финансиските извештаи од тековната година.
- Земање во предвид на резултатите од одредени извршени внатрешни ревизии и последователните активности превземени од раководството.
- Распрашување на раководството за резултатите од оценката на ризикот од страна на раководството дека меѓупериодичните финансиски информации можат да бидат материјално погрешно прикажани како резултат на измама.
- Распрашување на раководството за ефектот од промената на деловните активности на ентитетот.
- Распрашување на раководството за одредени значајни промени на интерните контроли и потенцијалниот ефект од овие промени врз подготовката на меѓупериодичните финансиски информации.

ПРОВЕРКА НА МЕЃУПЕРИОДИЧНИ ФИНАНСИСКИ ИНФОРМАЦИИ СПРОВЕДЕНА ОД НЕЗАВИСНИОТ РЕВИЗОР НА ЕНТИТЕТОТ

- Распрашување на раководството за процесот на подготовка на меѓупериодичните финансиски информации и точноста на соодветните сметководствени евиденции со кои меѓупериодичните финансиски информации се сложени и усогласени.

16. Ревизорот ја определува природата на постапките за проверка, ако постојат, за да бидат извршени за компонентите и, кадешто е применливо, ги комуницира овие прашања со другите ревизори инволвирани во проверката. Факторите кои треба да се земат во предвид ја вклучуваат материјалноста, и ризикот од погрешно прикажување во меѓупериодичните финансиски информации на компонентите, и разбирањето на ревизорот на опсегот до кој интерните контроли врз подготовката на овие информации се централизирани или децентрализирани.

17. **Со цел да се планира и изврши проверка на меѓупериодичните финансиски информации, скоро именуваниот ревизор, кој сеуште не извршил ревизија на годишните финансиски извештаи во согласност со МСР, треба да обезбеди разбирање на ентитетот и неговото опкружување, вклучувајќи ги интерните контроли, кои се поврзани со подготовка и на годишните и на меѓупериодичните финансиски информации.**

18. Ова разбирање му овозможува на ревизорот да се фокусира на извршување на распрашувања и на аналитичките и останати постапки за проверка кои ќе се користат во извршувањето на проверката на меѓупериодичните финансиски информации во согласност со овој МСАП. Како дел од обезбедувањето на разбирање, ревизорот вообичаено го распрашува претходниот ревизор, кадешто е практично, ја прегледува документацијата од претходната годишна ревизија, и од некои претходни меѓупериоди во тековната година кои биле проверени од претходниот ревизор. Во извршување на наведеното, ревизорот ја зема во предвид природата на корегираните погрешни прикажувања, и некорегираните погрешни прикажувања агрегирани од претходниот ревизор, значајните ризици, вклучувајќи го ризикот раководството да ги заобиколи контролите, и значајните сметководствени и извештајни прашања кои можат да имаат континуирана значајност, како што се материјалните недостатоци на интерните контроли.

**Распрашувања, аналитички и останати постапки за проверка**

19. **Ревизорот треба да изврши распрашувања, примарно на лицата кои се одговорни за сметководствени и извештајни прашања, и да примени аналитички и останати постапки за проверка кои ќе му овозможат на ревизорот да заклучи дали, врз основа на извршените постапки, нешто го привлекло вниманието на ревизорот кое предизвикува ревизорот да верува дека меѓупериодичните финансиски информации не се подготвени, во сите материјални аспекти, во согласност со применетата рамка за финансиско известување.**

20. Проверката вообичаено не бара тестови на сметководствената евиденција преку инспекција, набљудување или конфирмирање. Постапките за извршување на проверка на меѓупериодичните финансиски информации обично се лимитирани на распрашувања, примарно на лицата одговорни за финансиските и извештајните прашања, и примена на аналитички и останати постапки за проверка, наместо потврдување на информациите добиени во врска со значајните сметководствени прашања поврзани со меѓупериодичните финансиски информации. Ревизорското разбирање на ентитетот и неговото опкружување, вклучувајќи ги интерните контроли, резултатите на оценка на ризикот во врска со претходната ревизија и земање на предвид на материјалноста поврзана со меѓупериодичните финансиски информации, влијае врз природата и делокругот на извршените распрашувања и применетите аналитички и останати постапки за проверка.

МСАП 2410

## ПРОВЕРКА НА МЕЃУПЕРИОДИЧНИ ФИНАНСИСКИ ИНФОРМАЦИИ СПРОВЕДЕНА ОД НЕЗАВИСНИОТ РЕВИЗОР НА ЕНТИТЕТОТ

21. Ревизорот вообичаено ги извршува следните постапки:

- Читање на записниците од состаноците на акционерите, оние кои се задолжени за управување, и други соодветни одбори за да се идентификуваат прашањата кои можат да влијаат меѓуперiодичните финансиски информации, и распрашување за прашања кои биле предмет на состаноците за кои не се достапни записници и кои можат да влијаат врз меѓуперiодичните финансиски информации.
- Земање во предвид, доколку постојат, на прашања кои ја зголемуваат модификацијата на ревизорскиот извештај или извештајот за проверка, сметководствените прилагодувања или неприлагодувања на погрешните прикажувања, во време на претходните ревизии или проверки.
- Комуницирање, кадешто е соодветно, со другите ревизори кои извршуваат проверка на меѓуперiодичните финансиски информации на значајните компоненти на ентитетот за кој се известува.
- Распрашување на членовите на раководството одговорно за финансиски и извештајни прашања, и останатите кадешто е соодветно за следното:
  - Дали меѓуперiодичните финансиски информации биле подготвени и презентирани во согласност со применетата рамка за финансиско известување.
  - Дали имало некои промени на сметководствените принципи или методите за нивна примена.
  - Дали некои нови трансакции се потребни за примена на новите сметководствени принципи.
  - Дали меѓуперiодичните финансиски информации содржат некои познати некорегирани погрешни прикажувања.
  - Нетипични или комплексни ситуации кои можат да влијаат врз меѓуперiодичните финансиски информации, како што се деловните комбинации или продажба на сегмент на деловната активност.
  - Значајни претпоставки кои се релевантни за мерење на објективната вредност или обелоденувања и интенцијата на раководството и способноста да превземаат специфични текови на активности за сметка на ентитетот.
  - Дали трансакциите со поврзаните странки соодветно се евидентирани и обелоденети во меѓуперiодичните финансиски информации.
  - Значајни промени во облигаторните и договорни обврски.
  - Значајни промени во потенцијалните обврски вклучувајќи ги судските постапки или побарувања.
  - Усогласеност со условите за задолжување.
  - Прашања кои се појавиле во текот на примена на постапките за проверка.
  - Значајни трансакции кои се појавиле во последните неколку дена во меѓуперiодот или првите неколку дена на следниот меѓуперiод.
  - Знаење за некоја измама или сомневање за измама која влијае врз ентитетот која ги вклучува:
    - Раководството;

ПРОВЕРКА НА МЕЃУПЕРИОДИЧНИ ФИНАНСИСКИ ИНФОРМАЦИИ СПРОВЕДЕНА ОД НЕЗАВИСНИОТ РЕВИЗОР НА ЕНТИТЕТОТ

- Вработените кои имаат значајни улоги во интерните контроли; или
- Останати каде што измамата може да има материјален ефект врз меѓуперидичните финансиски информации.

- Знаење за било какви намери за измама, или сомневање за измама, што влијае врз меѓуперидичните финансиски информации комуницирана со вработените, поранешните вработени, аналитичарите, регулаторот или останатите.
- Знаење за било какви тековни или можни неусогласености со законот и регулативата кои можат да имаат материјален ефект врз меѓуперидичните финансиски информации.

- Примена на аналитички постапки на меѓуперидичните финансиски информации дизајнирани да се идентификуваат врските и индивидуалните ставки чие појавување е нетипично и може да се рефлектира во материјални погрешни прикажувања во меѓуперидичните финансиски информации. Аналитичките постапки можат да вклучат анализа на показатели и статистички техники како што се тренд анализите или регресионите анализи, можат да се извршат рачно или со користење на техники поддржани од компјутери. Додатокот 2 на овој МСАП содржи примери на аналитички процедури кои ревизорот ги зема во предвид при извршување на проверката на меѓуперидичните финансиски информации.

- Читање на меѓуперидичните финансиски информации и земање во предвид дали нешто го привлекло вниманието на ревизорот кое предизвикува ревизорот да верува дека меѓуперидичните финансиски информации не е подготвена, во сите материјални аспекти во согласност со применетата рамка за финансиско известување.

22. Ревизорот може да изврши многу постапки за проверка пред или симултано со подготовката на меѓуперидичните финансиски информации на ентитетот. На пример, можеби е практично да се ажурира разбирањето на ентитетот и неговото опкружување, вклучувајќи ги интерните контроли, и да започне со читање на соодветните записници пред крајот на меѓуперидот. Извршување на некои постапки за проверка порано во меѓуперидот исто така дозволува рана идентификација и земање во предвид на значајните сметководствени прашања кои влијаат врз меѓуперидичните финансиски информации.

23. Ревизорот кој извршува проверка на меѓуперидичните финансиски информации исто така е ангажиран да изврши ревизија на годишните финансиски извештаи на ентитетот. За олеснување и ефективност, ревизорот може да одлучи да изврши одредени ревизорски постапки заедно со проверката на меѓуперидичните финансиски информации. На пример, информациите добиени со читање на записниците од состаноците од одборот на директори во врска со проверката на меѓуперидичните финансиски информации исто така може да се искористи за годишната ревизија. Ревизорот исто така може да одлучи да изврши, во текот на меѓуперидичната проверка, ревизорски постапки кои треба да бидат извршени за потребите на ревизијата на годишните финансиски извештаи, на пример, извршување на ревизорски постапки за значајни или нетипични трансакции кои се појавиле во текот на периодот, како што се деловни комбинации, реструктурирање или значајни приходни трансакции.

24. Проверката на меѓуперидичните финансиски информации обично не бара потврдување на распрашувањата за судски постапки и побарувања. Затоа, вообичаено не е потребно да се праќаат писма за распрашување до адвокатот на ентитетот. Директната комуникација со адвокатот на ентитетот во врска со постапката или побарувањето може, сепак, да биде соодветна ако прашање го привлече вниманието

на ревизорот кое предизвикува ревизорот да верува дека меѓуперiодичните финансиски информации не се подготвени, во сите материјални аспекти, во согласност со применетата рамка за финансиско известување и ревизорот верува дека адвокатот на ентитетот има релевантни информации.

25. **Ревизорот треба да обезбеди доказ дека меѓуперiодичните финансиски информации се потврдени или усогласени со основните сметководствени евиденции.** Ревизорот може да обезбеди доказ дека меѓуперiодичните финансиски информации се потврдени или усогласени со основните сметководствени евиденции со следење на меѓуперiодичните финансиски информации до:

(а) Сметководствените евиденции, како што е главната книга, или шемата за консолидација која се потврдува или усогласува со сметководствената евиденција

(б) Останати помошни информации во евиденцијата на ентитетот ако е потребно.

26. **Ревизорот треба да распраша дали раководството ги идентификувало сите настани до датумот на извештајот за проверка кои бараат прилагодување или обелоденување во меѓуперiодичните финансиски информации.** Не е потребно ревизорот да изврши други постапки за да идентификува настани кои се појавиле по датумот на извештајот за проверка.

27. **Ревизорот треба да распраша дали раководството ја променило својата оценка за способноста на ентитетот да продолжи како континуитет. Кога, како резултат на распрашување или други постапки за проверка, ревизорот станува свесен за настани или услови кои можат да предизвикаат значајни сомнежи за способноста на ентитетот да продолжи како континуитет, ревизорот треба да:**

**(а) Го распраша раководството дали планира идни активности кои се базираат на оценка на континуитетот, возможноста на овие планови и дали раководството верува дека исходот од овие планови ќе ја подобри ситуацијата.**

**(б) Ја земе во предвид адекватноста на обелоденувањата на овие прашања во меѓуперiодичните финансиски информации.**

28. Настаните или условите кои можат да предизвикаат сомневање за способноста на ентитетот да продолжи со континуитет можат да постојат на датумот на годишните финансиски извештаи или можат да бидат идентификувани како резултат на распрашување на раководството или во тек на извршување на другите постапки за проверка. Кога таквите настани или услови го предизвикаат вниманието на ревизорот, ревизорот го распрашува раководството за планираните идни активности, како што се планови за ликвидирање на средствата, позајмување на пари или реструктурирање на долг, намалување на расходите од задолжувањето или зголемување на главнината. Ревизорот исто така ја распрашува остварливоста на плановите на раководството и дали раководството верува дека исходот на овие планови ќе ја поправи ситуацијата. Сепак, вообичаено не е потребно ревизорот да ја потврди остварливоста на плановите на раководството и дали исходот на овие планови ќе ја поправи ситуацијата.

29. **Кога прашање го привлекува вниманието на ревизорот и кое доведува ревизорот да се запраша дали материјални прилагодувања треба да се извршат во меѓуперiодичните финансиски информации кои треба да се подготват, во сите материјални аспекти, во согласност со применетата рамка за финансиско известување, ревизорот треба да изврши дополнителни распрашувања или да примени останати постапки со што ќе овозможи ревизорот да изрази заклучок за извештајот за проверка.** На пример, ако ревизорските постапки за проверка го доведуваат ревизорот да се запраша дали значајни трансакции на продажба се евидентирани во согласност со применетата рамка за финансиско известување,

ревизорот применува дополнителни постапки доволни да го решат прашањето на ревизорот, како што се разговарање на условите на трансакциите со повисокото ниво на персонал во маркетинг и сметководство, или читање на договорот за продажба.

## Оценка на погрешните прикажувања

30. **Ревизорот треба да оцени, индивидуално и збирно, дали некорегираните погрешни прикажувања кои предизвикале внимание кај ревизорот се материјални за меѓуперiодичните финансиски информации.**

31. Проверката на меѓуперiодичните финансиски информации, спротивно на ревизорскиот ангажман, не е дизајнирана да обезбеди разумно уверување дека меѓуперiодичните финансиски информации се ослободени од материјални погрешни прикажувања. Сепак, погрешните прикажувања кои го привлекле вниманието на ревизорот, вклучувајќи ги несоодветни обелоденувања, се оценуваат индивидуално и агрегатно за да се определи дали материјални прилагодувања се потребни во меѓуперiодичните финансиски информации, за да бидат подготвени во сите материјални аспекти во согласност со применетата рамка за финансиско известување.

32. Ревизорот користи професионално расудување за оценка на материјалноста на некои погрешни прикажувања кои ентитетот не ги корегирал. Ревизорот ги зема во предвид прашањата како што се природата, причините и износот на погрешното прикажување, дали погрешното прикажување потекнува од минатата година или од меѓуперiодот на тековната година, и потенцијалните ефекти за погрешното прикажување на идните меѓуперiоди или годишни периоди.

33. Ревизорот може да определи износ под кој погрешните прикажувања не треба да се агрегираат, бидејќи ревизорот очекува дека агрегирањето на овие износи очигледно не би имале материјален ефект врз меѓуперiодичните финансиски информации. Во извршување на наведеното, ревизорот го зема во предвид фактот дека определувањето на материјалноста вклучува квантитативни но и квалитативни разгледувања и дека погрешните прикажувања во релативно мал износ сепак би имале материјален ефект врз меѓуперiодичните финансиски информации.

## Писмени изјави од раководството

34. **Ревизорот треба да обезбеди писмени изјави од раководството, со кои:**

(а) **Ја потврдуваат нивната одговорност за дизајнирање и имплементација на интерни контроли за спречување и откривање на измама и грешка;**

(б) **Меѓуперiодичните финансиски информации се подготвени и презентирани во согласност со применетата рамка за финансиско известување;**

(в) **Веруваат дека ефектот на оние некорегирани погрешни прикажувања агрегирани од ревизорот во текот на проверката се нематеријални, како индивидуално така и агрегатно за меѓуперiодичните финансиски информации како целина. Резиме на овие ставки е вклучено или додадено кон писмената изјава;**

(г) **Ги обелоденило на ревизорот сите факти во врска со измами или сомневање за измами познати на раководството а кои можат да влијаат на ентитетот;**

ПРОВЕРКА НА МЕЃУПЕРИОДИЧНИ ФИНАНСИСКИ ИНФОРМАЦИИ СПРОВЕДЕНА ОД НЕЗАВИСНИОТ РЕВИЗОР НА ЕНТИТЕТОТ

**(д) Ги обелоденило на ревизорот резултатите на оценката на ризиците дека меѓуперiодичните финансиски информации може да се материјално погрешно прикажани како резултат на измама;**[2]

**(ѓ) Ги обелоденило на ревизорот сите познати тековни или веројатни неусогласености со законите и регулативите чии ефекти се земаат во предвид кога се подготвуваат меѓуперiодичните финансиски информации; и**

**(е) Ги обелоденило на ревизорот сите значајни настани кои се појавиле последователно по датумот на билансот на состојба и во текот на датумот на извештајот за проверка за кои се потребни прилагодувања или обелоденување во меѓуперiодичните финансиски информации.**

35. Ревизорот обезбедува дополнителни изјави кадешто е соодветно во врска со прашањата специфични за деловните активности на ентитетот или индустријата. Илустративно писмо за изјава на раководството е прикажано во Додаток 3 на овој МСАП.

## Одговорност на ревизорот за дополнителните информации

36. **Ревизорот треба да ги прочита другите информации кои се дополнение на меѓуперiодичните финансиски информации за да заклучи дали некои слични информации се материјално неконзистентни со меѓуперiодичните финансиски информации.** Ако ревизорот идентификува материјални неконзистентности, ревизорот заклучува дали меѓуперiодичните финансиски информации или другите информации треба да се променат. Ако промена е потребна во меѓуперiодичните финансиски информации и раководството одбива да ги изврши промените, ревизорот ги зема во предвид импликациите врз извештајот за проверка. Ако промена е потребна во другите информации и раководството одбива да ги изврши промените, ревизорот смета дека треба да вклучи во извештајот за проверка дополнителен пасус кој ја опишува материјалната неконзистентност, или превзема останати активности, како што се воздржување од издавање на извештај за проверка или повлекување од ангажманот. На пример, раководството може да презентира алтернативни мерки на добивката кои подобро го презентираат финансиското остварување од оние во меѓуперiодичните финансиски информации, и на таквите алтернативни мерки им се дава зголемено значење, не се јасно дефинирани, или не се јасно усогласени со меѓуперiодичните финансиски информации со што тие се збунувачки и потенцијално предизвикуваат недоразбирање.

37. **Ако прашање го привлече вниманието на ревизорот кое предизвикува ревизорот да верува дека другите информации изгледа дека вклучуваат факт кој е материјално погрешно прикажан, ревизорот треба да го дискутира прашањето со раководството на ентитетот.** Додека ги чита другите информации со цел да идентификува материјални неконзистентности, очигледен факт кој е материјално погрешно прикажан може да го привлече вниманието на ревизорот (како што е информации, кои не се поврзани со прашањата кои се појавуваат во меѓуперiодичните финансиски информации, кои се неточно изразени или прикажани). Кога се дискутираат прашањата со раководството на ентитетот, ревизорот ја зема во предвид валидноста на останатите информации и одговорите на раководството на распрашувањата од ревизорот, независно дали постојат валидни разлики на

[2] Точката 3 од МСР 240 "Одговорности на ревизорот поврзани со измамата во ревизијата на финансиски извештаи"објаснува дека природата, делокругот и фреквенцијата на таквата оценка варира од ентитет до ентитет и дека раководството може на изврши детална оценка на годишна основа или како дел од континуираното надгледување. Соодветно, оваа изјава, досега поврзана со меѓуперiодичните финансиски информации, е подготвена согласно специфичните околности на ентитетот.

расудувањето или мислењето и дали да се побара од раководството да се консултира со квалификувана трета страна за да се разреши очигледниот факт на погрешно прикажување. Ако промените се потребни за корегирање на фактот на материјално погрешно прикажување и раководството одбива да се изврши промената, ревизорот ги зема во предвид понатамошните соодветни акции, како што се информирање на оние кои се задолжени за управување и обезбедување на правен совет.

## Комуникација

38. **Кога, како резултат на извршувањето на проверка на меѓупериодичните финансиски информации, прашање го привлече вниманието на ревизорот кое предизвикува ревизорот да верува дека е потребно да се направат материјални прилагодувања на меѓупериодичните финансиски информации за да бидат подготвени, во сите материјални аспекти, во согласност со применетата рамка за финансиско известување, ревизорот треба да ги комуницира прашањата колку што е практично побрзо со соодветното ниво на раководство.**

39. **Кога, според расудувањето на ревизорот, раководството не одговорило соодветно во разумен период, ревизорот треба да ги информира оние кои се задолжени за управување.** Комуникацијата треба да се направи колку што е практично побрзо, или усно или писмено. Ревизорската одлука дали да се комуницира усно или писмено е под влијание на факторите како што се природата, осетливоста или значајноста на прашањето кое треба да се комуницира и времето на таа комуникација. Ако информацијата е комуницирана усно, ревизорот треба да ја документира комуникацијата.

40. **Кога, според расудувањето на ревизорот, оние кои се задолжени за управување не одговориле соодветно во разумен период, ревизорот треба да земе во предвид:**

(а) **Можноста да го модификува извештајот; или**

(б) **Можноста од повлекување од ангажманот; или**

(в) **Можноста од отстапување од назначувањето за ревизор на годишните финансиски извештаи.**

41. **Кога, како резултат на извршувањето на проверка на меѓупериодичните финансиски информации, прашање го привлече вниманието на ревизорот, кое предизвикува ревизорот да верува дека постои измама или неусогласеност, од страна на ентитетот со законите и регулативите, ревизорот треба да го комуницира колку што е практично побрзо со соодветното раководно ниво.** Определувањето кое раководно ниво е соодветно, е под влијание на веројатноста од колузија или вклученоста на член од раководството. Ревизорот ја зема во предвид потребата да ги извести овие прашања до оние кои се задолжени за управувуање и да ги определи влијанијата врз проверката.

42. **Ревизорот треба да ги комуницира релевантните прашања во врска со управувањето коишто произлегуваат од проверката на меѓупериодичните финансиски информации со оние кои се задолжени за управување.** Како резултат на извршената проверка на меѓупериодичните финансиски информации, ревизорот може да стане свесен за прашања кои според мислењето на ревизорот се истовремено важни и релевантни за оние кои се задолжени за управување во надгледување на процесот на финансиско известување и обелоденување. Ревизорот ги комуницира овие прашања со оние кои се задолжени за управување.

ПРОВЕРКА НА МЕЃУПЕРИОДИЧНИ ФИНАНСИСКИ ИНФОРМАЦИИ СПРОВЕДЕНА ОД НЕЗАВИСНИОТ РЕВИЗОР НА ЕНТИТЕТОТ

## Известување за природата, делокругот и резултатите од проверката на меѓупериодичните финансиски информации

43. **Ревизорот треба да издаде писмен извештај кој ќе го содржи следното:**

**(а) Соодветен наслов.**

**(б) Корисник, како што бараат околностите на ангажманот.**

**(в) Идентификување на меѓупериодичните финансиски информации - предмет на проверката, вклучувајќи идентификација на насловот на секој од извештаите кој се дел од комплетниот или сумиран сет на финансиски извештаи и датумот на периодот на кој се однесуваат меѓупериодичните финансиски информации.**

**(г) Ако меѓупериодичните финансиски информации се составени од комплетен сет на финансиски извештаи за општа намена подготвени во согласност со применетата рамка за финансиско известување дизајнирана да обезбеди објективно презентирање, извештај дека раководството е одговорно за подготвување и објективно презентирање на меѓупериодичните финансиски информации во согласност со применетата рамка за финансиско известување.**

**(д) Во останатите околности, извештај дека раководството е одговорно за подготовка и презентирање на меѓупериодичните финансиски информации во согласност со применетата рамка за финансиско известување.**

**(ѓ) Извештај дека ревизорот е одговорен за изразување на заклучок за меѓупериодичните финансиски информации врз основа на проверката.**

**(е) Извештај дека проверката на меѓупериодичните финансиски информации е извршена во согласност со Меѓународниот стандард за ангажман за проверка (МСАП) 2410 "Проверка на меѓупериодични финансиски информации спроведена од независниот ревизор на ентитетот", и извештај дека таквата проверка е составена од извршени распрашувања примарно на лица одговорни за сметководствени и финансиски прашања и примена на аналитички и останати постапки за проверка.**

**(ж) Извештај дека проверката е суштински со помал делокруг од ревизијата извршена во согласност со Меѓународните стандарди за ревизија и затоа не му обезбедува на ревизорот да се здобие со уверување дека ревизорот би бил свесен за значајните прашања кои можат да бидат идентификувани со ревизијата и затоа не е изразено ревизорско мислење.**

**(з) Ако меѓупериодичните финансиски информации се составени од сет на финансиски извештаи за општа намена подготвени во согласност со применетата рамка за финансиско известување дизајнирана да обезбеди објективно презентирање, заклучок дали нешто го привлекло вниманието на ревизорот да верува дека меѓупериодичните финансиски информации не обезбедуваат вистинска и објективна слика, или не презентираат објективно, во сите материјални аспекти, во согласност со применетата рамка за финансиско известување (вклучувајќи повикување на законодавството или земјата на потекло за рамката на финансиско известување кога рамката за финансиско известување не се Меѓународните стандарди за финансиско известување).**

**(ѕ) Во останатите околности, заклучок дали нешто го предизвикало вниманието на ревизорот за ревизорот да верува дека меѓупериодичните финансиски информации не се подготвени, во сите материјални аспекти, во согласност со применетата рамка за финансиско известување (вклучувајќи повикување на**

ПРОВЕРКА НА МЕЃУПЕРИОДИЧНИ ФИНАНСИСКИ ИНФОРМАЦИИ СПРОВЕДЕНА ОД НЕЗАВИСНИОТ РЕВИЗОР НА ЕНТИТЕТОТ

**законодавството или земјата на потекло за рамката на финансиско известување кога рамката за финансиско известување не се Меѓународните стандарди за финансиско известување).**

**(и) Датум на извештајот.**

**(ј) Локација на земјата или законодавството каде што ревизорот работи.**

**(к) Потпис на ревизорот.**

Илустративни извештаи за проверка се вклучени во Додатокот 4 на овој МСАП.

44. Во одредени законодавства, законот или регулативата кои ја регулираат проверката на меѓуперiодичните финансиски информации можат да пропишат терминологија за заклучокот на ревизорот која е различна од терминологијата опишана во точката 43(з) или (ѕ). Иако ревизорот може да биде обврзан да ја користи пропишаната терминологија, обврските на ревизорот кои се опишани во овој МСАП во врска со заклучокот остануваат исти.

**Отстапување од применетата рамка за финансиско известување**

45. **Ревизорот треба да изрази квалификуван или неповолен заклучок кога прашањето кое го привлекло вниманието на ревизорот предизвикува ревизорот да верува дека материјални прилагодувања треба да се направат на меѓуперiодичните финансиски информации за да биде подготвена, во сите материјални аспекти, во согласност со применетата рамка за финансиско известување.**

46. Ако прашање го привлече вниманието на ревизорот кое предизвикува ревизорот да верува дека меѓуперiодичните финансиски информации се или можат да бидат под материјално влијание поради отстапување од применетата рамка за финансиско известување, и раководството не ги корегира меѓуперiодичните финансиски информации, ревизорот го модификува извештајот за проверката. Модификацијата ја опишува природата на отстапувањето и, ако е практично, ги прикажува ефектите врз меѓуперiодичните финансиски информации. Ако информацијата за која ревизорот верува дека е потребна за адекватно обелоденување не е вклучена во меѓуперiодичните финансиски информации, ревизорот го модификува извештајот за проверка и, ако е практично, ја вклучува потребната информација во извештајот за проверката. Модификацијата на извештајот за проверка е вообичаено завршена со додавање на објаснувачки пасус во извештајот за проверка, и квалификување на заклучокот. Илустративни извештаи за проверка со квалификуван заклучок се прикажани во Додатокот 5 на овој МСАП.

47. Кога ефектот на отстапување е материјален и значаен за меѓуперiодичните финансиски информации со што донесениот квалификуван заклучок на ревизорот не е адекватен за да го објасни недоразбирањето или некомплетната природа на меѓуперiодичните финансиски информации, ревизорот изразува неповолен заклучок. Илустративни извештаи за проверка со неповолен заклучок се прикажани во Додатокот 7 на овој МСАП.

**Ограничување на делокругот**

48. Ограничување на делокругот вообичаено не дозволува ревизорот да ја заврши проверката.

49. **Кога ревизорот не е во можност да ја заврши проверката, ревизорот треба да комуницира, на писмено, со соодветното раководно ниво и со оние кои се**

ПРОВЕРКА НА МЕЃУПЕРИОДИЧНИ ФИНАНСИСКИ ИНФОРМАЦИИ СПРОВЕДЕНА ОД НЕЗАВИСНИОТ РЕВИЗОР НА ЕНТИТЕТОТ

**задолжени за управување за причините зошто проверката не може да се заврши, и заклучи дали е соодветно да се издаде извештај.**

**Ограничување на делокругот од страна на раководството**

50. Ревизорот не прифаќа ангажман за проверка на меѓупериодичните финансиски информации ако прелиминарно знаење на ревизорот за околностите на ангажманот индицираат дека ревизорот нема да биде во можност да ја заврши проверката бидејќи има ограничување на делокругот на проверката на ревизорот од страна на раководството на ентитетот.

51. Ако, по прифаќањето на ангажманот, раководството го ограничи делокругот на проверката, ревизорот ќе побара отстранување на тоа ограничување. Ако раководството го одбие, ревизорот не е во можност да ја заврши проверката и да изрази заклучок. Во овие случаи, ревизорот писмено комуницира со соодветното раководно ниво и оние кои се задолжени за управување за причините зошто проверката не може да биде завршена. Меѓутоа, ако прашање го привлече вниманието на ревизорот да верува дека материјални прилагодувања на меѓупериодичните финансиски информации е потребно да се подготват, во сите материјални аспекти, во согласност со применетата рамка за финансиско известување, ревизорот ги комуницира овие прашања во согласност со насоките од точките 38-40.

52. Ревизорот исто така ги зема во предвид правните и регулаторни одговорности, вклучувајќи дали има барања за издавање на извештај од страна на ревизорот. Ако постојат такви барања, ревизорот се воздржува од заклучок, и во извештајот за проверка наведува причини зошто проверката не може да се заврши. Сепак, ако прашање го привлече вниманието на ревизорот кое предизвикува ревизорот да верува дека материјални прилагодувања на меѓупериодичните финансиски информации е потребно да се подготват, во сите материјални аспекти, во согласност со применетата рамка за финансиско известување, ревизорот ќе го комуницира тоа прашање во извештајот.

**Останати ограничувања на делокругот**

53. Ограничување на делокругот може да се појави поради околности различни од ограничувањето на делокругот од страна на раководството. Во овие услови, ревизорот обично не е во можност да ја заврши проверката и изрази заклучок и ги користи насоките од точките 1-2. Може да постојат, сепак, некои ретки околности кога ограничувањето на делокругот на работата на ревизорот е јасно ограничена на едно или повеќе прашања кои, ако се материјални, не се според расудувањето на ревизорот значајни за меѓупериодичните финансиски информации. Во овие околности, ревизорот го модификува извештајот за проверка со назначување дека, освен за прашањата објаснети во пасусот со објаснување на извештајот за проверка, проверката е извршена во согласност со овој МСАП, и со квалификување на заклучокот. Илустративен извештај за проверка со квалификуван заклучок е прикажан во Додатокот 6 на овој МСАП.

54. Ревизорот може да изразил квалификувано мислење за ревизијата на последните годишни финансиски извештаи поради ограничување на делокругот на ревизорот. Ревизорот зема во предвид дали ограничувањето на делокругот сеуште постои, и ако постои, дали има импликации на извештајот за проверка.

**Континуитет и значајни неизвесности**

## ПРОВЕРКА НА МЕЃУПЕРИОДИЧНИ ФИНАНСИСКИ ИНФОРМАЦИИ СПРОВЕДЕНА ОД НЕЗАВИСНИОТ РЕВИЗОР НА ЕНТИТЕТОТ

55. Во одредени околности, може да биде додаден пасус за нагласување прашање на извештајот за проверка, без да влијае на заклучокот на ревизорот, за да се истакне прашањето кое е вклучено во белешка на меѓуперiодичните финансиски информации која многу поопширно го дискутира прашањето. Пожелно е пасусот да се вклучи по пасусот со заклучок и обично се однесува на фактот дека заклучокот во овој извештај не е квалификуван.

56. **Ако адекватни обелоденувања се направени во меѓуперiодичните финансиски информации, ревизорот треба да додаде пасус за нагласување на прашање во извештајот за проверка за да се потенцира материјалната неизвесност поврзана со настан или услов кои може да предизвикаат значајно сомневање за способноста на ентитетот да продолжи како континуитет.**

57. Ревизорот може да го модификувал претходниот ревизорски или извештај за проверка со додавање на пасус за нагласување на прашање за да се потенцира материјалната неизвесност поврзана со настан или услов кои може да предизвикаат значајно сомневање за способноста на ентитетот да продолжи како континуитет. Ако материјалната неизвесност сеуште постои и адекватни обелоденувања се направени во меѓуперiодичните финансиски информации, ревизорот го модификува извештајот за проверка на тековните меѓуперiодичните финансиски информации со додавање на пасус за нагласување на континуираната материјална неизвесност

58. Ако, како резултат на распрашувања или останати постапки за проверка, материјалната неизвесност поврзана со настан или услов го привлече вниманието на ревизорот дека постои значајно сомневање за способноста на ентитетот да продолжи како континуитет, и адекватни обелоденувања се извршени во меѓуперiодичните финансиски информации, ревизорот го модификува извештајот за проверка со додавање на пасус за нагласување на прашање.

59. **Ако материјалната неизвесност за постоење на значајно сомневање за способноста на ентитетот да продолжи како континуитет не е адекватно обелоденета во меѓуперiодичните финансиски информации, ревизорот ќе изрази квалификувано мислење или неповолно мислење, ако е соодветно. Извештајот треба да вклучува специфично повикување на фактот дека постои материјална неизвесност**

60. **Ревизорот треба да размисли за модификување на извештајот за проверка со додавање на пасус со кој се истакнува значајната неизвесност (друг проблем од континуитетот) која го привлекла вниманието на ревизорот, чие разрешување е зависно од идни настани и кои можат да влијаат на меѓуперiодичните финансиски информации.**

**Останати разгледувања**

61. Условите на ангажманот вклучуваат договор со раководството дека, каде што некој документ кој содржи меѓуперiодични финансиски информации покажува дека информацијата била проверена од ревизорот на ентитетот, извештајот за проверка ќе биде исто така вклучен во тој документ. Ако раководството не го вклучило извештајот за проверка во овој документ, ревизорот ја зема во предвид потребата за правен совет како помош во определување на соодветен тек на активности во околностите.

62. Ако ревизорот издаде модификуван извештај за проверка и раководството ги издаде меѓуперiодичните финансиски информации без вклучување на модификуваниот извештај за проверка во документот кој ги содржи меѓуперiодичните

ПРОВЕРКА НА МЕЃУПЕРИОДИЧНИ ФИНАНСИСКИ ИНФОРМАЦИИ СПРОВЕДЕНА ОД НЕЗАВИСНИОТ РЕВИЗОР НА ЕНТИТЕТОТ

финансиски информации, ревизорот ја зема во предвид потребата за правен совет како помош во определување на соодветен тек на активности во околностите, и можноста за повлекување од назначувањето за ревизор на годишните финансиски извештаи.

63. Меѓуперiодичните финансиски информации кои се составени од сумиран сет на финансиски извештаи задолжително не ги вклучуваат сите информации кои би биле вклучени во комплетниот сет на финансиски информации, туку повеќе претставуваат објаснување на настаните и промените кои се значајни за да се разберат промените на финансиските позиции и активностите на ентитетот од годишниот датум на известување. Ова е случај, бидејќи се претпоставува дека корисниците на меѓуперiодичните финансиски информации ќе имаат пристап до ревидираните финансиски извештаи, како што е случај со ентитетите кои котираат на берза. Во други околности, ревизорот дискутира со раководството за потребата овие меѓуперiодични финансиски информации да вклучуваат извештај кој треба да се прочита заедно со последните ревидирани финансиски извештаи. Во недостаток на таков извештај, ревизорот зема во предвид дали, без поврзување на последните ревидирани финансиски извештаи, меѓуперiодичните финансиски информации предизвикуваат недоразбирање во условите, и импликации на извештајот за проверка.

## Документација

64. **Ревизорот треба да подготви документација за проверката која е доволна и соодветна да обезбеди основа за заклучок на ревизорот и да обезбеди доказ дека проверката е извршена во согласност со овој МСАП и прифатените правни и регулаторни барања.** Документацијата овозможува на искусниот ревизор кој нема претходна врска со ангажманот да ја разбере природата, временскиот распоред и делокругот на извршените распрашувања и применетите аналитички и останати постапки за проверка, добиените информации и други значајни прашања земени во предвид во тек на изведување на проверката, вклучувајќи диспозиција на овие прашања.

## Датум на стапување во сила

65. Овој МСАП стапува во сила за проверка на меѓуперiодичните финансиски информации за периодите кои почнуваат на или по 15 декември 2009 година. Пораното усвојување е дозволено.

ПРОВЕРКА НА МЕЃУПЕРИОДИЧНИ ФИНАНСИСКИ ИНФОРМАЦИИ СПРОВЕДЕНА ОД НЕЗАВИСНИОТ РЕВИЗОР НА ЕНТИТЕТОТ

## Перспективи во јавниот сектор

1. *Точката 10 бара ревизорот и клиентот да се договорат за условите на ангажманот. Точката 11 објаснува дека писмото за ангажирање помага да се избегнат недоразбирањата во врска со природата на ангажманот и посебно целта и делокругот на проверката, одговорностите на раководството, опсегот на ревизорските одгворности, добиеното уверување и природата и формата на извештајот. Законот или регулативата кои го регулираат ангажманот за проверка во јавниот сектор обично го дефинираат задолжителното назначување на ревизорот. Како резултат на тоа, писмото за ангажирање може да не е раширена практика во јавниот сектор. Сепак, писмо за ангажирање кое ги поставува прашањата од точката 11 може да е корисно и за ревизорот на јавниот сектор и клиентот. Ревизорот на јавниот сектор, затоа, смета дека треба да се договори со клиентот во врска со условите на ангажманот со користење на писмо за ангажирање.*

2. *Во јавниот сектор, одговорностите на ревизорот за законската ревцзија може да се прошират на останата работа, како што е проверка на меѓупериодичните финансиски информации. Во случаите каде што е ова случај, ревизорот во јавниот сектор не може да ги избегне овие одговорности и, последователно, не е во позиција да не прифати (види точка 50) или да се повлече од ангажманот за проверка (види точки 3 и 40(б)). Ревизорот во јавниот сектор исто така може да не е во позиција да се откаже од назначувањето за ревизија на годишните финансиски извештаи (види точки 40(в) и 62).*

3. *Точката 41 дискутира за ревизорската одгворност кога прашање го привлекува вниманието на ревизорот да верува дека постои измама или неусогласеност на ентитетот со законите и регулативите. Во јавниот сектор, ревизорот може да е*

ПРОВЕРКА НА МЕЃУПЕРИОДИЧНИ ФИНАНСИСКИ ИНФОРМАЦИИ СПРОВЕДЕНА ОД НЕЗАВИСНИОТ РЕВИЗОР НА ЕНТИТЕТОТ

*предмет на законски или останати регулаторни барања за известување на таквите прашања на регулаторните и останати јавни авторитети.*

**Додаток 1**

## Пример на писмо за ангажман за проверка на меѓуперiодични финансиски информации

Писмото што следува треба да се користи како упатство заедно со разгледувањето опишано во точка 10 на овој МСАП и треба да се измени согласно поединечните барања и околности.

До Одборот на директори (или соодветен претставник на повисокиот менаџмент)

Го обезбедуваме ова писмо за да го потврдиме нашето разбирање за условите и целите на нашиот ангажман за проверка на меѓуперiодичниот биланс на состојба на 30 јуни 20X1 и соодветниот биланс на успех, извештај за промените во главнината и извештај за паричните текови периодот од шест месеци кој тогаш завршува.

Нашата проверка ќе биде извршена во согласност со Меѓународниот стандард за ангажмани за проверка 2410 "Проверка на меѓуперiодични финансиски информации спроведена од независниот ревизор на ентитетот" издаден од Одборот за Меѓународни стандарди за ревизија и уверување со цел да ни обезбеди основа за известување дали нешто го предизвикало вниманието да веруваме дека меѓуперiодичните финансиски информации не се подготвени, во сите материјални аспекти, во согласност со [посочување на применетата рамка за финансиско известување, вклучувајќи повикување на законодавството или земјата на потекло на финансиско известување кога рамката за финансиско известување која се користи не се Меѓународните стандарди за финансиско известување]. Таквата проверка е составена од спроведување на распрашувања, примарно на лицата кои се одговорни за финансиски и сметководствени прашања, и

ПРОВЕРКА НА МЕЃУПЕРИОДИЧНИ ФИНАНСИСКИ ИНФОРМАЦИИ СПРОВЕДЕНА ОД НЕЗАВИСНИОТ РЕВИЗОР НА ЕНТИТЕТОТ

примена на аналитички и останати постапки за проверка и вообичаено не бара потврда на добиените информации. Делокругот на проверката на меѓуперiодичните финансиски информации е суштински помал од делокругот на ревизија извршена во согласност со Меѓународните стандарди за финансиско известување чија цел е изразување на мислење во врска со финансиските извештаи и, соодветно, ние нема да издадеме такво мислење.

Ние очекуваме да известиме за меѓуперiодичните финансиски информации како што следува:

[Вклучете текст од извештај како пример.]

Одговорноста за меѓуперiодичните финансиски информации, вклучувајќи ги адекватните обелоденувања, е на менаџментот на претпријатието. Ова вклучува дизајнирање, имплементација и одржување на интерни контроли релевантни за подготвување и презентирање на меѓуперiодичните финансиски информации кои се ослободени од материјални погрешни прикажувања, независно дали од измама или грешка; одбирање и применување на адекватни сметководствени политики; и извршување на сметководствени проценки кои се разумни за околностите. Како дел од нашата проверка, ние ќе бараме писмени изјави од менаџментот за тврдењата кои се направени во врска со проверката. Ние исто така ќе бараме во сите документи кои содржат меѓуперiодични финансиски информации во кои стои дека меѓуперiодичните финансиски информации се проверени, нашиот извештај исто така да биде вклучен во документот.

Проверката на меѓуперiодичните финансиски информации не обезбедува уверување дека ние ќе бидеме внимателни за сите значајни прашања кои можат да бидат идентификувани со ревизија. Понатаму, од нашиот ангажман не може да се очекува да обелодени дали постои измама или грешки, или пак незаконски дејствија. Сепак, ќе ве информираме за какви било материјални прашања кои ќе ги забележиме.

Се надеваме на соработка со вашиот персонал и веруваме дека ќе ги направат достапни сите евиденции, документација и останати информации кои се побарани во врска со нашата проверка.

[Вметнете овде дополнителни информации во врска со надоместокот и фактурирање, ако е соодветно.]

Ова писмо ќе биде во сила и во наредните години освен ако не се прекине, дополни, или пак замени (доколку е применливо).

Ве молиме да ја потпишете и вратите приложената копија од ова писмо за да ни укажете дека е во согласност со вашето разбирање на ангажманите за нашата проверка на финансиските извештаи.

Потврдено во името на претпријатието АБВ од страна на

(потпишано)

Име и функција

Датум

МСАП 2410

ПРОВЕРКА НА МЕЃУПЕРИОДИЧНИ ФИНАНСИСКИ ИНФОРМАЦИИ СПРОВЕДЕНА ОД НЕЗАВИСНИОТ РЕВИЗОР НА ЕНТИТЕТОТ

**Додаток 2**

## Аналитички постапки кои ревизорот ги применува во извршување на проверка на меѓуперiодичните финансиски информации

Примери на аналитички постапки кои ревизорот ги применува во извршување на проверка на меѓуперiодичните финансиски информации го вклучуваат следното:

- Споредување на меѓуперiодичните финансиски информации со меѓуперiодични финансиски информации од најблискиот изминат меѓуперiод, со меѓуперiодични финансиски информации на споредбениот меѓуперiод на изминатата финансиска година, со меѓуперiодични финансиски информации кои раководството ги очекува за тековниот период, и со последните ревидирани годишни финансиски извештаи.

- Споредување на тековните меѓуперiодични финансиски информации со антиципираните резултати, како што се буџетите или предвидувањата (на пример, споредување на даночните салда и односот помеѓу пресметката на данокот на добивка со добивката пред оданочување во тековните меѓуперiодични финансиски информации со споредбените информации на (а) буџетите, со користење на очекувани стапки, и (б) финансиските информации за претходни периоди).

- Споредување на тековните меѓуперiодични финансиски информации со соодветните нефинансиски информации.

- Споредување на евидентираните износи или показатели развиени за евидентираните износи, со очекувањата развиени од ревизорот. Ревизорот ги развива овие очекувања со идентификување и пременување на односи кои разумно се очекува да постојат врз основа на разбирањето на ревизорот за ентитетот и индустријата во која ентитетот работи.

МСАП 2410

ПРОВЕРКА НА МЕЃУПЕРИОДИЧНИ ФИНАНСИСКИ ИНФОРМАЦИИ СПРОВЕДЕНА ОД НЕЗАВИСНИОТ РЕВИЗОР НА ЕНТИТЕТОТ

- Споредување на показатели и индикатори на тековниот меѓупериод со оние на ентитетите во истата индустрија.
- Споредување на односите помеѓу елементите на тековните меѓупериодични финансиски информации со споредбените односи на меѓупериодичните финансиски информации од минатите периоди, на пример, трошоците по видови како процент од продажбата, средства по видови како процент од вкупните средства, и процент на промена на продажбата со процент на промена на побарувањата.
- Споредување на расчленети информации. Следат примери како информациите можат да бидат расчленети:
  - По период, на пример, приходна или трошочна ставка расчленета во квартали, по месеци, или неделни износи.
  - По производни линии на извор на приход.
  - По локации, на пример, по компонента.
  - По атрибути на трансакција, на пример, приходи генерирани по дизајнери, архитекти или занаетчии.
  - По повеќе атрибути на трансакции, на пример, продажба по производ и месец.

**Додаток 3**

## Пример на писмена изјава од раководството

Следната изјава не е наменета да претставува стандардна изјава. Изјавата на раководството може да се разликува од ентитет до ентитет и од еден меѓупериод до следниот.

(Меморандум со назив на клиентот)

(Датум)

(До Ревизорот)

Почетен пасус ако меѓупериодичните финансиски информации се составени од сумирани финансиски извештаи:

Оваа писмена изјава ја даваме во врска со вашата проверка на сумираниот биланс на состојба на ентитетот АБВ со состојба на 31 март 20XX година и поврзаните сумиран биланс на успех, извештај за промени во главнината и парични текови за периодот од три месеци кој тогаш завршува, за целите на изразување на заклучок дали нешто го предизвикало вниманието на ревизорот да верува дека меѓупериодичните финансиски информации не се подготвени, во сите материјални аспекти, во согласност со [посочување на применетата рамка за финансиско известување, вклучувајќи повикување на законодавството или земјата на потекло на финансиско известување кога рамката за финансиско известување која се користи не се Меѓународните стандарди за финансиско известување].

ПРОВЕРКА НА МЕЃУПЕРИОДИЧНИ ФИНАНСИСКИ ИНФОРМАЦИИ СПРОВЕДЕНА ОД НЕЗАВИСНИОТ РЕВИЗОР НА ЕНТИТЕТОТ

Ние ја признаваме нашата одговорност за подготвување и презентирање на меѓупериодичните финансиски информации во согласност со [посочување на применетата рамка за финансиско известување].

Почетен пасус ако меѓупериодичните финансиски информации се составени од комплетен сет на финансиски извештаи во согласност со рамка за финансиско известување дизајнирана да обезбеди објективно презентирање:

Оваа писмена изјава ја даваме во врска со вашата проверка на билансот на состојба на ентитетот АБВ со состојба на 31 март 20Х1 година и поврзаните биланс на успех, извештај за промени во главнината и парични текови за периодот од три месеци кој тогаш завршува и преглед на значајните сметководствени политики и други објаснувачки белешки за целите на изразување на заклучок дали нешто го предизвикало вниманието на ревизорот да верува дека меѓупериодичните финансиски информации не даваат вистинска и објективна слика за (или *"не се презентирани објективно, од сите материјални аспекти"*), финансиската состојба на ентитетот АБВ на 31 март 20Х1 година, и неговиот финансиски резултат и парични текови, во согласност со [посочување на применетата рамка за финансиско известување, вклучувајќи повикување на законодавството или земјата на потекло на финансиско известување кога рамката за финансиско известување која се користи не се Меѓународните стандарди за финансиско известување].

Ние ја признаваме нашата одговорност за објективно презентирање на меѓупериодичните финансиски информации во согласност со [посочување на применетата рамка за финансиско известување].

Ги потврдуваме, според нашето најдобро знаење и верување, следните изјави:

- Меѓупериодичните финансиски информации споменати погоре се подготвени и презентирани во согласност со [посочување на применетата рамка за финансиско известување].
- Ви ги имаме ставено на располагање сите сметководствени книги и поткрепувачка документација, како и сите записници од состаноците на акционерите и одборот на директори (имено, оние одржани на [вметнете соодветни датуми]).
- Нема материјални трансакции кои не се соодветно евидентирани во сметководствената евиденција која е основ за меѓупериодичните финансиски информации.
- Нема познати тековни или можни неусогласености со законите или регулативата кои можат да имаат материјален ефект врз меѓупериодичните финансиски информации во случај на неусогласеност.
- Ја прифаќаме одговорноста за дизајнирање и имплементирање на интерни контроли кои треба да спречат и откријат измама и грешка.
- Ви ги обелоденивме сите значајни факти поврзани со познатите измами или сомневања за измами кои можат да влијаат врз ентитетот.
- Ви ги обелоденивме резултатите од оценката на ризиците дека меѓупериодичните финансиски информации може да се материјално погрешно прикажани како резултат на грешка.

ПРОВЕРКА НА МЕЃУПЕРИОДИЧНИ ФИНАНСИСКИ ИНФОРМАЦИИ СПРОВЕДЕНА ОД НЕЗАВИСНИОТ РЕВИЗОР НА ЕНТИТЕТОТ

- Веруваме дека ефектите на некорегираните погрешни прикажувања кои се сумирани во збирен преглед се нематеријални, и индивидуално и збирно, за меѓуперiодичните финансиски информации како целина.
- Ја потврдуваме комплетноста на информацијата која ви е обезбедена во врска со идентификувањето на поврзаните странки.
- Следното е соодветно евидентирано и, кадешто е соодветно, адекватно обелоденето во меѓуперiодичните финансиски информации:
  - Трансакциите со поврзаните странки, вклучувајќи продажба, кредити, трансфери, лизинг аранжмани и гаранции, и износи на побарувања од или обврски кон поврзаните странки;
  - Гаранции, независно дали се писмени или усни, под кои ентитетот е потенцијално задолжен; и
  - Договори или опции за откуп на претходно продадени средства.
- Презентирање и обелоденување на мерењата на објективна вредност на средствата и обврските во согласност со [посочување на применетата рамка за финансиско известување]. Претпоставките кои се користени за изразување на нашата намера и способност да извршиме спечифични активности за сметка на ентитетот, се релевантни за мерење и обелоденување на објективната вредност.
- Немаме планови и намери кои можат материјално да влијаат врз сметководствената вредност или класификацијата на средствата и обврските рефлектирани во меѓуперiодичните финансиски информации.
- Немаме планови да напуштиме производни линии или други планови или намери кои ќе резултираат во каков било вишок или застарување на залихи, и немаме залихи кои се искажани според износ поголем од нето реализационата вредност.
- Ентитетот има сопственост над сите средства и нема товари или права на задржување на средствата на ентитетот.
- Ги имаме евидентирано или обелоденето, како што е соодветно, сите обврски, како фактички, така и потенцијални.
- [Други дополнителни изјави поврзани со нови сметководствени стандарди кои биле имплементирани за прв пат и се смета дека се потребни дополнителни изјави според новиот Меѓународен стандард за ревизија кој е релевантен за меѓуперiодичните финансиски информации.]
- Според нашето најдобро знаење и верување, нема настани кои се појавиле последователно по датумот на билансот на состојба и до датумот на ова писмо, кои бараат прилагодувања или обелоденувања во погоре споменатите меѓуперiодични финансиски информации.

_____

*(Повисоко извршно службено лице)*

_____

*(Повисоко финансиско службено лице)*

МСАП 2410

ПРОВЕРКА НА МЕЃУПЕРИОДИЧНИ ФИНАНСИСКИ ИНФОРМАЦИИ СПРОВЕДЕНА ОД НЕЗАВИСНИОТ РЕВИЗОР НА ЕНТИТЕТОТ

**Додаток 4**

## Пример на извештај за проверка на меѓуперiодичните финансиски информации

**Комплетен сет на финансиски извештаи за општа намена подготвени во согласност со рамката за финансиско известување дизајнирана да обезбеди објективно презентирање (види точка 43(з))**

Извештај за проверка на меѓуперiодични финансиски информации

(Соодветен корисник)

*Вовед*

Ние извршивме проверка на приложениот биланс на состојба на ентитетот АБВ на 31 март 20ХХ година, како и на поврзаните биланс на успех, извештај за промените во главнината и извештај за парични текови за периодот од три месеци кој завршува тогаш, и преглед на

ПРОВЕРКА НА МЕЃУПЕРИОДИЧНИ ФИНАНСИСКИ ИНФОРМАЦИИ СПРОВЕДЕНА ОД НЕЗАВИСНИОТ РЕВИЗОР НА ЕНТИТЕТОТ

значајните сметководствени политики и останати објаснувачки белешки.[3] Раководството е одговорно за подготвување и објективно презентирање на овие меѓуперiодични финансиски информации во согласност со [посочување на применетата рамка за финансиско известување]. Наша одговорност е да издадеме заклучок за овие меѓуперiодични финансиски информации врз основа на нашата проверка.

*Делокруг на проверката*

Ние ја спроведовме нашата проверка во согласност со Меѓународниот стандард за ангажмани за проверка 2410 "Проверка на меѓуперiодични финансиски информации спроведена од независниот ревизор на ентитетот".[4] Проверката на меѓуперiодичните финансиски информации е составена од спроведување на распрашувања, примарно на лицата кои се одговорни за финансиски и сметководствени прашања, и примена на аналитички и останати постапки за проверка. Проверката суштински е со помал делокруг од ревизијата извршена во согласност со Меѓународните стандарди за ревизија и соодветно не овозможува уверување дека ние ќе бидеме запознаени со сите значајни прашања кои се идентификуваат со ревизија. Соодветно, ние нема да издадеме ревизорско мислење.

*Заклучок*

Врз основа на нашата проверка, не забележавме ништо што причинува да веруваме дека приложените меѓуперiодични финансиски информации не даваат вистинска и објективна слика (или *"не се презентирани објективно, од сите материјални аспекти"*) за финансиската состојба на ентитетот на 31 март 20X1 година, и неговиот финансиски резултат и парични текови за периодот од три месеци кој тогаш завршува во согласност со [посочување на применетата рамка за финансиско известување, вклучувајќи повикување на законодавството или земјата на потекло на финансиско известување кога рамката за финансиско известување која се користи не се Меѓународните стандарди за финансиско известување].

РЕВИЗОР

Датум

Адреса

---

[3] Ревизорот можеби сака да го посочи регулаторот или еквивалент на кој му се поднесени меѓуперiодични финансиски информации.

[4] Во случај на проверка на историски финансиски информации, оваа реченица се чита како што следува: "Ние ја спроведовме нашата проверка во согласност со Меѓународниот стандард за ангажмани за проверка 2410, кој се применува за проверка на историски финансиски информации извршена од независниот ревизор на ентитетот." Остатокот од извештајпт треба да биде соодветно прилагоден на околностите.

ПРОВЕРКА НА МЕЃУПЕРИОДИЧНИ ФИНАНСИСКИ ИНФОРМАЦИИ СПРОВЕДЕНА ОД НЕЗАВИСНИОТ РЕВИЗОР НА ЕНТИТЕТОТ

**Други меѓуперiодични финансиски информации (види точка 43(s))**

Извештај за проверка на меѓуперiодични финансиски информации

(Соодветен корисник)

*Вовед*

Ние извршивме проверка на приложениот сумиран биланс на состојба на ентитетот АБВ на 31 март 20XX година, како и на поврзаните сумирани биланс на успех, извештај за промените во главнината и извештај за парични текови за периодот од три месеци кој тогаш завршува.[5] Раководството е одговорно за подготвување и објективно презентирање на овие меѓуперiодични финансиски информации во согласност со [посочување на применетата рамка за финансиско известување]. Наша одговорност е да издадеме заклучок за овие меѓуперiодични финансиски информации врз основа на нашата проверка.

*Делокруг на проверката*

[5] Види фусона 3.

ПРОВЕРКА НА МЕЃУПЕРИОДИЧНИ ФИНАНСИСКИ ИНФОРМАЦИИ СПРОВЕДЕНА ОД НЕЗАВИСНИОТ РЕВИЗОР НА ЕНТИТЕТОТ

Ние ја спроведовме нашата проверка во согласност со Меѓународниот стандард за ангажмани за проверка 2410 "Проверка на меѓуперiодични финансиски информации спроведена од независниот ревизор на ентитетот".[6] Проверката на меѓуперiодичните финансиски информации е составена од спроведување на распрашувања, примарно на лицата кои се одговорни за финансиски и сметководствени прашања, и примена на аналитички и останати постапки за проверка. Проверката е суштински со помал делокруг од ревизија извршена во согласност со Меѓународните стандарди за ревизија и соодветно не овозможува уверување дека ние ќе бидеме запознаени со сите значајни прашања кои се идентификуваат со ревизија. Соодветно, ние нема да издадеме ревизорско мислење.

*Заклучок*

Врз основа на нашата проверка, не забележавме ништо што причинува да веруваме дека приложените меѓуперiодични финансиски информации не се подготвени во сите материјални аспекти, во согласност со [посочување на применетата рамка за финансиско известување, вклучувајќи повикување на законодавството или земјата на потекло на финансиско известување кога рамката за финансиско известување која се користи не се Меѓународните стандарди за финансиско известување].

РЕВИЗОР

Датум

Адреса

## Додаток 5

## Примери за извештај за проверка со квалификуван заклучок за отстапување од применетата рамка за финансиско известување

**Комплетен сет на финансиски извештаи за општа намена подготвени во согласност со рамката за финансиско известување дизајнирана да обезбеди објективно презентирање (види точка 43(з))**

Извештај на проверка на меѓуперiодични финансиски информации

(Соодветен корисник)

*Вовед*

Ние извршивме проверка на приложениот биланс на состојба на ентитетот АБВ на 31 март 20X1 година, како и на поврзаните биланс на успех, извештај за промените во главнината и

[6] Види фусона 4.

ПРОВЕРКА НА МЕЃУПЕРИОДИЧНИ ФИНАНСИСКИ ИНФОРМАЦИИ СПРОВЕДЕНА ОД НЕЗАВИСНИОТ РЕВИЗОР НА ЕНТИТЕТОТ

извештај за парични текови за периодот од три месеци кој тогаш завршува, и преглед на значајните сметководствени политики и останати објаснувачки белешки.[7] Раководството е одговорно за подготвување и објективно презентирање на овие меѓуперидични финансиски информации во согласност со [посочување на применетата рамка за финансиско известување]. Наша одговорност е да издадеме заклучок за овие меѓуперидични финансиски информации врз основа на нашата проверка.

*Делокруг на проверката*

Ние ја спроведовме нашата проверка во согласност со Меѓународниот стандард за ангажмани за проверка 2410 "Проверка на меѓуперидични финансиски информации спроведена од независниот ревизор на ентитетот".[8] Проверката на меѓуперидичните финансиски информации е составена од спроведување на распрашувања, примарно на лицата кои се одговорни за финансиски и сметководствени прашања, и примена на аналитички и останати постапки за проверка. Проверката е суштински со помал делокруг од ревизија извршена во согласност со Меѓународните стандарди за ревизија и соодветно не овозможува уверување дека ние ќе бидеме запознаени со сите значајни прашања кои се идетификуваат со ревизија. Соодветно, ние нема да издадеме ревизорско мислење.

*Основа за квалификуван заклучок*

Врз основа на добиените информации на раководството, АБВ ентитетот исклучило од имотот и долгорочните обврски одредени обврски за лизинг за кои веруваме дека треба да се капитализираат за да се во согласност [посочување на применетата рамка за финансиско известување]. Оваа информација покажува дека ако обврските за лизинг биле капитализани на 31 март 20X1 година, имотот би се зголемил за _____ денари, долгорочните обврски за _____ денари, и нето приходите и заработувачката по акција би се зголемила (намалила) за _____, _____, _____, и _____ денари, соодветно за изминатиот период од три месеци.

*Квалификуван заклучок*

Врз основа на нашата проверка, со исклучок на прашањата опишани во претходниот пасус, не забележавме ништо што причинува да веруваме дека приложените меѓуперидични финансиски информации не даваат вистинска и објективна слика (или *"не се презентирани објективно, од сите материјални аспекти"*) за финансиската состојба на ентитетот на 31 март 20X1 година, и неговиот финансиски резултат и парични текови за периодот од три месеци кој тогаш завршува во согласност со [посочување на применетата рамка за финансиско известување, вклучувајќи повикување на законодавството или земјата на потекло на финансиско известување кога рамката за финансиско известување која се користи не се Меѓународните стандарди за финансиско известување].

РЕВИЗОР

Датум

Адреса

[7] Види фуснота 3.
[8] Види фуснота 4.

ПРОВЕРКА НА МЕЃУПЕРИОДИЧНИ ФИНАНСИСКИ ИНФОРМАЦИИ СПРОВЕДЕНА ОД НЕЗАВИСНИОТ РЕВИЗОР НА ЕНТИТЕТОТ

**Други меѓуперiодични финансиски информации (види точка 43(s))**

Извештај за проверка на меѓуперiодични финансиски информации

(Соодветен корисник)

*Вовед*

Ние извршивме проверка на приложениот сумарен биланс на состојба на ентитетот АБВ на 31 март 20X1 година, како и на поврзаните сумарни биланс на успех, извештај за промените во главнината и извештај за парични текови за периодот од три месеци кој тогаш завршува.[9] Раководството е одговорно за подготвување и објективна презентирање на оваа меѓуперiодични финансиски информации во согласност со [посочување на применетата рамка за финансиско известување]. Наша одговорност е да издадеме заклучок за оваа меѓуперiодични финансиски информации врз основа на нашата проверка.

*Делокруг на проверката*

Ние ја спроведовме нашата проверка во согласност со Меѓународниот стандард за ангажмани за проверка 2410 "Проверка на меѓуперiодични финансиски информации

[9] Види фуснота 3.

ПРОВЕРКА НА МЕЃУПЕРИОДИЧНИ ФИНАНСИСКИ ИНФОРМАЦИИ СПРОВЕДЕНА ОД НЕЗАВИСНИОТ РЕВИЗОР НА ЕНТИТЕТОТ

спроведена од независниот ревизор на ентитетот".[10] Проверката на меѓуперидичните финансиски информации е составена од извршување на распрашувања, примарно на лицата кои се одговорни за финансиски и сметководствени прашања, и примена на аналитички и останати постапки за проверка. Проверката е суштински со помал делокруг од ревизија извршена во согласност со Меѓународните стандарди за ревизија и соодветно не овозможува уверување дека ние ќе бидеме запознаени со сите значајни прашања кои се идентификуваат со ревизија. Соодветно, ние нема да издадеме ревизорско мислење.

*Основа за квалификуван заклуок*

Врз основа на добиените информации на раководството, АБВ ентитетот исклучил од имотот и долгорочните обврски одредени обврски за лизинг за кои веруваме дека треба да се капитализираат за да се во согласност [посочување на применетата рамка за финансиско известување]. Овие информации покажуваат дека ако обврските за лизинг биле капитализани на 31 март 20XX година, имотот би се зголемил за _____ денари, долгорочните обврски за _____ денари, нето приходите и заработувачката по акција би се зголемила (намалила) за _____, _____, _____, и _____ денари, соодветно за изминатиот период од три месеци.

*Квалификуван заклучок*

Врз основа на нашата проверка, со исклучок на прашањето објаснето во претходниот пасус не забележавме ништо што причинува да веруваме дека приложените меѓуперидични финансиски информации не се подготвени во сите материјални аспекти, во согласност со [посочување на применетата рамка за финансиско известување, вклучувајќи повикување на законодавството или земјата на потекло на финансиско известување кога рамката за финансиско известување која се користи не се Меѓународните стандарди за финансиско известување].

РЕВИЗОР

Датум

Адреса

## Додаток 6

## Примери на извештаи за проверка со квалификуван заклучок за ограничување на делокругот не од страна на раководството

**Комплетен сет на финансиски извештаи за општа намена подготвени во согласност со рамката за финансиско известување дизајнирана да обезбеди објективно презентирање (види точка 43(з))**

Извештај за проверка на меѓуперидични финансиски информации

(Соодветен корисник)

*Вовед*

[10] Види фусона 4.

## ПРОВЕРКА НА МЕЃУПЕРИОДИЧНИ ФИНАНСИСКИ ИНФОРМАЦИИ СПРОВЕДЕНА ОД НЕЗАВИСНИОТ РЕВИЗОР НА ЕНТИТЕТОТ

Ние извршивме проверка на приложениот биланс на состојба на ентитетот АБВ на 31 март 20XX година, како и на поврзаните биланс на успех, извештај за промените во главнината и извештај за парични текови периодот од три месеци кој тогаш завршува, и преглед на значајните сметководствени политики и останати објаснувачки белешки.[11] Раководството е одговорно за подготвување и објективно презентирање на овие меѓупериодични финансиски информации во согласност со [посочување на применетата рамка за финансиско известување]. Наша одговорност е да издадеме заклучок за овие меѓупериодични финансиски информации врз основа на нашата проверка.

*Делокруг на проверката*

Ние ја спроведовме нашата проверка во согласност со Меѓународниот стандард за ангажмани за проверка 2410 "Проверка на меѓупериодични финансиски информации спроведена од независниот ревизор на ентитетот".[12] Проверката на меѓупериодичните финансиски информации е составена од спроведување на распрашувања, примарно на лицата кои се одговорни за финансиски и сметководствени прашања, и примена на аналитички и останати постапки за проверка. Проверката е суштински со помал делокруг од ревизија извршена во согласност со Меѓународните стандарди за ревизија и соодветно не овозможува уверување дека ние ќе бидеме запознаени со сите значајни прашања кои се идентификуваат со ревизија. Соодветно, ние нема да издадеме ревизорско мислење.

*Основа за квалификуван заклучок*

Како резултат на пожар во филијалата на (датум) кој ја уништил евиденцијата на побарувањата од купувачите, не бевме во можност да ја завршиме проверката на побарувањата од купувачите во износ од _____ денари вклучени во меѓупериодичните финансиски информации. Ентитетот е во процес на реконструкција на оваа евиденција и не е сигурно дека оваа евиденција ќе го потврди износот прикажан погоре и поврзаните исправки на ненаплатените износи. Ако бевме во можност да ја завршиме нашата проверка на побарувањата од купувачите, одредени прашања можеби би го привлекле нашето внимание иницирајќи дека прилагодувања можеби би биле потребни во меѓупериодичните финансиски информации.

*Квалификуван заклучок*

Освен за прилагодувањата на меѓупериодични финансиски информации за кои може би биле свесни ако не постоеше ситуацијата објаснета погоре, врз основа на нашата проверка, не забележавме ништо што причинува да веруваме дека приложените меѓупериодични финансиски информации не даваат вистинска и објективна слика (или *"не се презентирани објективно, од сите материјални аспекти"*) за финансиската состојба на ентитетот на 31 март 20XX година, и неговиот финансиски резултат и парични текови за периодот од три месеци кој тогаш завршува, во согласност со [посочување на применетата рамка за финансиско известување, вклучувајќи повикување на законодавството или земјата на потекло на финансиско известување кога рамката за финансиско известување која се користи не се Меѓународните стандарди за финансиско известување].

РЕВИЗОР

Датум

---

[11] Види фуснота 3.

[12] Види фуснота 4.

ПРОВЕРКА НА МЕЃУПЕРИОДИЧНИ ФИНАНСИСКИ ИНФОРМАЦИИ СПРОВЕДЕНА ОД НЕЗАВИСНИОТ РЕВИЗОР НА ЕНТИТЕТОТ

Адреса

**Други меѓупериодични финансиски информации (види точка 43(s))**

Извештај за проверка на меѓупериодични финансиски информации

(Соодветен корисник)

*Вовед*

Ние извршивме проверка на приложениот сумарен биланс на состојба на ентитетот АБВ на 31 март 20X1 година, како и на поврзаните сумарни биланс на успех, извештај за промените во главнината и извештај за парични текови за периодот од три месеци кој тогаш завршува,.[13] Раководството е одговорно за подготвување и објективно презентирање

[13] Види фуснота 3.

ПРОВЕРКА НА МЕЃУПЕРИОДИЧНИ ФИНАНСИСКИ ИНФОРМАЦИИ СПРОВЕДЕНА ОД НЕЗАВИСНИОТ РЕВИЗОР НА ЕНТИТЕТОТ

на овие меѓуперiодични финансиски информации во согласност со [посочување на применетата рамка за финансиско известување]. Наша одговорност е да издадеме заклучок за овие меѓуперiодични финансиски информации врз основа на нашата проверка.

*Делокруг на проверката*

Ние ја спроведовме нашата проверка во согласност со Меѓународниот стандард за ангажмани за проверка 2410 "Проверка на меѓуперiодични финансиски информации спроведена од независниот ревизор на ентитетот".[14] Проверката на меѓуперiодичните финансиски информации е составена од спроведување на распрашувања, примарно на лицата кои се одговорни за финансиски и сметководствени прашања, и примена на аналитички и останати постапки за проверка. Проверката е суштински со помал делокруг од ревизија извршена во согласност со Меѓународните стандарди за ревизија и соодветно не овозможува уверување дека ние ќе бидеме запознаени со сите значајни прашања кои се идентификуваат со ревизија. Соодветно, ние нема да издадеме ревизорско мислење.

*Основа за квалификуван заклучок*

Како резултат на пожар во филијалата на (датум) кој ја уништил евиденцијата на побарувањата од купувачите, не бевме во можност да ја завршиме проверката на побарувањата од купувачите во износ од _____ денари вклучени во меѓуперiодичните финансиски информации. Ентитетот е во процес на реконструкција на оваа евиденција и не е сигурно дека оваа евиденција ќе го потврди износот прикажан погоре и поврзаните исправки на ненаплатените износи. Ако бевме во можност да ја завршиме нашата проверка на побарувањата од купувачите, прашања можеби би го привлекле нашето внимание индицирајќи дека прилагодувања можеби би биле потребни во меѓуперiодичните финансиски информации.

*Квалификуван заклучок*

Освен за прилагодувањата на меѓуперiодични финансиски информации за кои може би биле свесни ако не постоеше ситуацијата објаснета погоре, врз основа на нашата проверка, не забележавме ништо што причинува да веруваме дека приложените меѓуперiодични финансиски информации не се подготвени во сите материјални аспекти, во согласност со [посочување на применетата рамка за финансиско известување, вклучувајќи повикување на законодавството или земјата на потекло на финансиско известување кога рамката за финансиско известување која се користи не се Меѓународните стандарди за финансиско известување].

РЕВИЗОР

Датум

Адреса

[14] Види фуснота 4.

ПРОВЕРКА НА МЕЃУПЕРИОДИЧНИ ФИНАНСИСКИ ИНФОРМАЦИИ СПРОВЕДЕНА ОД НЕЗАВИСНИОТ РЕВИЗОР НА ЕНТИТЕТОТ

**Додаток 7**

## Примери на извештај за проверка со неповолен заклучок за оптстапување од применетата рамка за финансиско известување

**Комплетен сет на финансиски извештаи за општа намена подготвени во согласност со рамката за финансиско известување дизајнирана да обезбеди објективно презентирање (види точка 43(з))**

Извештај за проверка на меѓуперидични финансиски информации

(Соодветен корисник)

МСАП 2410

## ПРОВЕРКА НА МЕЃУПЕРИОДИЧНИ ФИНАНСИСКИ ИНФОРМАЦИИ СПРОВЕДЕНА ОД НЕЗАВИСНИОТ РЕВИЗОР НА ЕНТИТЕТОТ

*Вовед*

Ние извршивме проверка на приложениот биланс на состојба на ентитетот АБВ на 31 март 20Х1 година, како и на поврзаните биланс на успех, извештај за промените во главнината и извештај за парични текови за периодот од три месеци кој тогаш завршува, и преглед на значајните сметководствени политики и останати објаснувачки белешки.[15] Раководството е одговорно за подготвување и објективно презентирање на овие меѓуперидични финансиски информации во согласност со [посочување на применетата рамка за финансиско известување]. Наша одговорност е да издадеме заклучок за овие меѓуперидични финансиски информации врз основа на нашата проверка.

*Делокруг на проверката*

Ние ја спроведовме нашата проверка во согласност со Меѓународниот стандард за ангажмани за проверка 2410 "Проверка на меѓуперидични финансиски информации спроведена од независниот ревизор на ентитетот".[16] Проверката на меѓуперидичните финансиски информации е составена од спроведување на распрашувања, примарно на лицата кои се одговорни за финансиски и сметководствени прашања, и примена на аналитички и останати постапки за проверка. Проверката е суштински со помал делокруг од ревизија извршена во согласност со Меѓународните стандарди за ревизија и соодветно не овозможува уверување дека ние ќе бидеме запознаени со сите значајни прашања кои се идентификуваат со ревизија. Соодветно, ние нема да издадеме ревизорско мислење.

*Основа за неповолно мислење*

Почнувајќи од овој период, раководството на ентитетот престанало да ги консолидира финансиските извештаи на неговите подружници сметајќи дека консолидацијата не е соодветна поради постоење на нов во суштина неконтролирачки интерес. Ова не е во согласност со [посочување на применетата рамка за финансиско известување, вклучувајќи повикување на законодавството или земјата на потекло на финансиско известување кога рамката за финансиско известување која се користи не се Меѓународните стандарди за финансиско известување]. Ако се подготвени консолидирани финансиски извештаи, во суштина секоја сметка во меѓуперидичните финансиски информации би била материјално различна.

*Неповолен заклучок*

Нашата проверка покажа дека, бидејќи инвестициите на ентитетот во подружници не се евидентирани на консолидациона основа, како што е објаснето во претходниот пасус, овие меѓуперидични финансиски информации не даваат вистинска и објективна слика (или *"не се презентирани објективно, од сите материјални аспекти"*) за финансиската состојба на ентитетот на 31 март 20ХХ година, и неговиот финансиски резултат и неговите парични текови за периодот од три месеци кој тогаш завршува во согласност со [посочување на применетата рамка за финансиско известување, вклучувајќи повикување на законодавството или земјата на потекло на финансиско известување кога рамката за финансиско известување која се користи не се Меѓународните стандарди за финансиско известување].

РЕВИЗОР

Датум

---

[15] Види фуснота 3.

[16] Види фусонта 4.

ПРОВЕРКА НА МЕЃУПЕРИОДИЧНИ ФИНАНСИСКИ ИНФОРМАЦИИ СПРОВЕДЕНА ОД НЕЗАВИСНИОТ РЕВИЗОР НА ЕНТИТЕТОТ

Адреса

МСАП 2410

ПРОВЕРКА НА МЕЃУПЕРИОДИЧНИ ФИНАНСИСКИ ИНФОРМАЦИИ СПРОВЕДЕНА ОД НЕЗАВИСНИОТ РЕВИЗОР НА ЕНТИТЕТОТ

**Други меѓупериодични финансиски информации (види точка 43(s))**

Извештај за проверка на меѓупериодични финансиски информации

(Соодветен корисник)
*Вовед*

Ние извршивме проверка на приложениот сумарен биланс на состојба на ентитетот АБВ на 31 март 20X1 година, како и на поврзаните сумарен биланс на успех, извештај за промените во главнината и извештај за парични текови за периодот од три месеци кој тогаш завршува. [17] Раководството е одговорно за подготвување и објективно презентирање на овие меѓупериодични финансиски информации во согласност со [посочување на применетата рамка за финансиско известување]. Наша одговорност е да издадеме заклучок за овие меѓупериодични финансиски информации врз основа на нашата проверка.

*Делокруг на проверката*

Ние ја спроведовме нашата проверка во согласност со Меѓународниот стандард за ангажмани за проверка 2410 "Проверка на меѓупериодични финансиски информации спроведена од независниот ревизор на ентитетот"..[18] Проверката на меѓупериодичните финансиски информации е составена од спроведување на распрашувања, примарно на лицата кои се одговорни за финансиски и сметководствени прашања, и примена на аналитички и останати постапки за проверка. Проверката е суштински со помал делокруг од ревизија извршена во согласност со Меѓународните стандарди за ревизија и соодветно не овозможува уверување дека ние ќе биде запознаени со сите значајни прашања кои се идентификуваат со ревизија. Соодветно, ние нема да издадеме ревизорско мислење.

*Основа за неповолно мислење*

Почнувајќи од овој период, раководството на ентитетот престанало да ги консолидира финансиските извештаи на неговите подружници сметајќи дека консолидацијата не е соодветна поради постоење на нов во суштина неконтролирачки интерес. Ова не е во согласност со [посочување на применетата рамка за финансиско известување, вклучувајќи повикување на законодавството или земјата на потекло на финансиско известување кога рамката за финансиско известување која се користи не се Меѓународните стандарди за финансиско известување]. Ако се подготвени консолидирани финансиски извештаи, во суштина секоја сметка во меѓупериодичните финансиски информации би била материјално различна.

*Неповолен заклучок*

Нашата проверка покажа дека, бидејќи инвестициите на ентитетот во подружници не се евидентирани на консолидациона основа, како што е објаснето во претходниот пасус, овие меѓупериодични финансиски информации не се подготвени во сите материјални аспекти, во согласност со [посочување на применетата рамка за финансиско известување, вклучувајќи повикување на законодавството или земјата на потекло на финансиско известување кога рамката за финансиско известување која се користи не се Меѓународните стандарди за финансиско известување].

РЕВИЗОР

Датум
Адреса

[17] Види фуснота 3.
[18] Види фуснота 4.

# МЕЃУНАРОДЕН СТАНДАРД ЗА АНГАЖМАНИ ЗА УВЕРУВАЊЕ 3000 (РЕВИДИРАН)

## АНГАЖМАНИ ЗА УВЕРУВАЊЕ КОИ НЕ СЕ РЕВИЗИИ ИЛИ ПРОВЕРКИ НА ИСТОРИСКИ ФИНАНСИСКИ ИНФОРМАЦИИ

(Стапува во сила за извештаи за уверување со датум на или по 1 јануари 2005 година)

### СОДРЖИНА


| | Точка |
|---|---|
| Вовед | 1-3 |
| Етички барања | 4-5 |
| Контрола на квалитетот | 6 |
| Прифаќање и продолжување на ангажманот | 7-9 |
| Договарање на условите на ангажманот | 10-11 |
| Планирање и извршување на ангажманот | 12-25 |
| Користење на работата на експерт | 26-32 |
| Прибавување на докази | 33-40 |
| Разгледување на последователните настани | 41 |
| Документација | 42-44 |
| Подготвување на извештајот за уверување | 45-53 |
| Други одговорности за известување | 54-56 |
| Датум на стапување во сила | 57 |


Меѓународниот стандард за ангажмани за уверување (МСАУ) 3000, *Ангажмани за уверување кои не се ревизии или проверки на историски финансиски информации*, треба да се чита во контекст на *Предговорот на Меѓународните стандарди за контрола на квалитетот, ревизија, уверување и поврзани услуги*, којшто ја определува примената и важењето на МСАУ.

# АНГАЖМАНИ ЗА УВЕРУВАЊЕ

## Вовед

1. Целта на овој Меѓународен стандард за ангажмани за уверување (МСАУ) е да ги воспостави основните принципи и главните постапки, како и да обезбеди упатство за професионалните сметководители во јавната пракса (кои за целите на овој МСАУ се нарекуваат ,,практичари") за извршувањето на ангажманите за уверување кои не се ревизии или проверки на историските финансиски информации покриени со Меѓународните стандарди за ревизија или Меѓународни стандарди за ангажмани за проверка (МСАП).

2. Овој МСАУ ги користи термините ,,ангажман за разумно уверување" и ,,ангажман за ограничено уверување" за да направи разлика помеѓу двата вида на ангажмани за уверување кои на практичарот му е дозволено да ги извршува. Целта на ангажманот за разумно уверување е намалување на ризикот на ангажманот за уверување на прифатливо ниско ниво во околностите на ангажманот[1] како основа за позитивна форма на изразување на заклучокот на практичарот. Целта на ангажманот за ограничено уверување е намалување на ризикот на ангажманот за уверување на ниво кое е прифатливо во околностите на ангажманот, но каде што тој ризик е поголем отколку за ангажманот за разумно уверување, како основа за негативна форма на изразување на заклучокот на практичарот.

## Врската со Рамката, други МСАУ, МСР и МСАП

3. Практичарот треба да го почитува овој МСАУ и другите релевантни МСАУ кога извршува ангажман за уверување кој не е ревизија или проверка на историски финансиски информации покриени со МСР или МСАП. Овој МСАУ треба да се чита во контекст на *Меѓународната рамка за ангажмани за уверување* (,,Рамката") којашто ги дефинира и опишува елементите и целите на ангажманот за уверување и ги идентификува оние ангажмани на кои се применуваат МСАУ. Овој МСАУ е напишан за општа примена на ангажманите за уверување кои не се ревизии или проверки на историски финансиски информации покриени со МСР или МСАП. Други МСАУ може да се однесуваат на теми кои важат за сите предметни прашања или пак да покриваат конкретна предметна материја. Иако МСР и МСАП не се однесуваат на ангажманите покриени со МСАУ, тие сепак може да обезбедуваат упатство за практичарите.

## Етички барања

4. **Практичарот треба да ги почитува барањата на деловите А и Б на *Кодексот за етика на професионални сметководители* (,,Кодексот") на МФС.**

[1] Околностите на ангажманот ги вклучуваат условите на ангажманот, вклучувајќи и дали се работи за ангажман за разумно уверување или за ангажман за ограничено уверување, карактеристиките на предметната материја, критериумите кои треба да се користат, потребите на наменетите корисници, релевантните карактеристики на одговорната странка и нејзиното опкружување, како и други прашања, на пример, настани, трансакции, состојби и практики кои може да имаат значаен ефект врз ангажманот.

5. Кодексот обезбедува рамка на принципи кои членовите на тимот за уверување, фирмите и фирмите од мрежата ги користат за да ги идентификуваат заканите за независноста[2], да ја оценат значајноста на тие закани и, доколку тие закани не се јасно незначајни, да ги идентификуваат и применат заштитните мерки за да ги елиминираат заканите или да ги намалат истите на прифатливо ниво, така што умствената независност и независноста во однесување нема да бидат компромитирани.

**Контрола на квалитетот**

6. **Практичарот треба да имплементира постапки за контрола на квалитетот кои се применливи на поединечниот ангажман.** Според Меѓународниот стандард за контрола на квалитетот (МСКК) 1, *Контрола на квалитет за фирми кои вршат ревизии и проверки на финансиски извештаи и други ангажмани за уверување и поврзани услуги*,[3] фирмата на професионалните сметководители има обврска да воспостави систем за контрола на квалитетот кој е дизајниран да обезбеди разумно уверување дека фирмата и нејзиниот персонал се придржуваат кон професионалните стандарди и регулативните и законските барања, како и дека извештаите за уверување издадени од страна на фирмата или партнерите на ангажманот, одговараат на околностите. Покрај тоа, елементите на контролата на квалитетот кои се релевантни за поединечниот ангажман ги вклучуваат одговорностите на лидерите за квалитет на ангажманот, етичките барања, прифаќањето и продолжувањето на односите со клиентите и конкретните ангажмани, назначувањето на тимовите за ангажманите, извршувањето на ангажманите и надгледувањето.

**Прифаќање и продолжување на ангажманот**

7. **Практичарот треба да прифати (или да продолжи кога е применливо) даден ангажман за уверување само доколку предметната материја е одговорност на страна која не е ни корисник за кој е наменет ни практичар.** Како што е укажано во точка 27 од Рамката, одговорната страна може да биде еден од корисниците за кои е наменет, но не и единствениот. Потврдувањето од страна на одговорната страна обезбедува докази дека постои соодветниот однос, а исто така воспоставува и основа за заедничко разбирање на одговорноста на секоја страна. Писменото потврдување е најсоодветната форма за документирање на разбирањето на одговорната страна. Во отсуство на потврда на одговорноста, практичарот треба да разгледа:

[2] Ако професионален сметководител кој не е во јавната пракса, на пример интерен ревизор, ги применува МСАУ, и (а) во извештајот на професионалниот сметководител се посочува на Рамката или МСАУ; и (б) професионалниот сметководител или другите членови на тимот за уверување и, кога е применливо, работодавецот на професионалниот сметководител, не се независни од ентитетот во однос на кој се извршува ангажманот за уверување, недостатокот на независноста и природата на односот (односите) со клиентот во ангажманот за уверување треба јасно да се обелоденат во извештајот на професионалниот сметководител. Исто така, извештајот не треба да го вклучува зборот „независен" во својот наслов, а целта и корисниците на извештајот се ограничени.

[3] МСКК 1 "Контрола на квалитетот за фирми кои вршат ревизии и проверки на историски финансиски информации и други ангажмани за уверување и поврзани услуги" беше издаден во февруари 2004 година. Се бара до 15 јуни 2005 година да се воспостават системи за контрола на квалитетот во согласност со МСКК 1.

(1) Дали е соодветно да го прифати ангажманот. Неговото прифаќање може да биде соодветно кога, на пример, други извори, како што се законодавството или договор, укажуваат на одговорноста; и

(2) Доколку ангажманот е прифатен, дали да се обелоденат овие околности во извештајот за уверување.

8. **Практичарот треба да прифати (или да продолжи кога е применливо) ангажман за уверување само доколку, врз основа на прелиминарно познавање на околностите на ангажманот, практичарот не забележал ништо што укажува дека барањата на Кодексот или на МСАУ нема да бидат задоволени.** Практичарот ги разгледува прашањата во точка 17 на Рамката и го прифаќа ангажманот само доколку истиот ги манифестира сите карактеристики кои се бараат во таа точка. Исто така, доколку страната која го ангажира практичарот („страната која ангажира“) не е одговорната страна, практичарот го разгледува ефектот од ова врз пристапот до евиденцијата, документацијата и другите информации кои може да му се потребни на практичарот за комплетирање на ангажманот.

9. **Практичарот треба да прифати (или да продолжи кога е применливо) ангажман за уверување само доколку практичарот е задоволен дека лицата кои ќе го извршуваат ангажманот колективно ги поседуваат потребните професионални компетентности.** Од практичарот може да се бара да извршува ангажмани за уверување за широк опсег на предметни материи. Некои предметни материи може да бараат специјализирани вештини и знаење кои ги надминуваат оние кои вообичаено ги поседува поединечниот практичар (види точки 26-32).

**Договарање на условите на ангажманот**

10. **Практичарот треба да ги договори условите на ангажманот со страната која ангажира.** За да се одбегнат недоразбирања, договорените услови се забележуваат во писмото за ангажманот или друга погодна форма на договор. Доколку страната која ангажира не е одговорната страна, тогаш природата и содржината на писмото за ангажманот или договорот, може да варира. Постоењето на законски мандат може да го задоволи барањето за договарање на условите на ангажманот. Дури и во тие ситуации, писмото за ангажманот може да биде корисно како за практичарот, така и за страната која ангажира.

11. **Практичарот треба да ја разгледа соодветноста на барањето, направено пред завршувањето на ангажманот за уверување, за менување на ангажманот во ангажман во кој не се дава уверување или од ангажман за разумно уверување во ангажман за ограничено уверување. Практичарот не треба да се согласи на промена без разумно оправдување.** Вообичаено оправдано барање за промена на ангажман е кога се јавува промената во околностите која влијае врз барањата на корисниците за кои е наменет, или пак недоразбирање во врска со природата на ангажманот.. Доколку се направи таква промена, практичарот не треба да ги занемари доказите кои биле прибавени пред промената.

АНГАЖМАНИ ЗА УВЕРУВАЊЕ

**Планирање и извршување на ангажманот**

12. **Практичарот треба да го планира ангажманот така што истиот ќе биде извршен ефективно.** Планирањето вклучува развивање на сеопшта стратегија за делокругот, нагласувањето, временскиот распоред и спроведувањето на ангажманот, како и план на ангажманот кој е составен од детален пристап за природата, временскиот распоред и обемот на постапките за собирање на докази кои треба да бидат извршени, како и причините за нивниот избор. Адекватното планирање помага да се посвети соодветно внимание на важните подрачја на ангажманот, да се идентификуваат потенцијалните проблеми на навремена основа и правилно да се организира и раководи ангажманот со цел да биде извршен на ефективен и ефикасен начин. Исто така, адекватното планирање му помага на практичарот правилно да ја распредели работата на членовите на тимот на ангажманот и го олеснува нивното насочување и надзор, како и проверката на нивната работа. Понатаму, тоа помага, кога е применливо, да се координира работата направена од страна на други практичари и експерти. Природата и обемот на активностите за планирање ќе се разликуваат во зависност од околностите на ангажманот, на пример големината и сложеноста на ентитетот и претходното искуство на практичарот со истиот. Примерите за главните прашања кои треба да бидат разгледани ги вклучуваат:

- Условите на ангажманот.
- Карактеристиките на предметната материја и идентификуваните критериуми.
- Процесот на ангажманот и можните извори на докази.
- Разбирањето на практичарот за ентитетот и неговото опкружување, вклучувајќи ги и ризиците дека предметната материја може да биде материјално погрешно прикажана.
- Идентификување на корисниците за кои е наменет и нивните потреби, како и разгледување на материјалноста и компонентите на ризикот на ангажманот за уверување.
- Потребите од персонал и стручност, вклучувајќи ја и природата и обемот на инволвираноста на експертите.

13. Планирањето не претставува издвоена фаза, туку континуиран и повторлив процес во текот на ангажманот. Како резултат на неочекувани настани, промени во условите или доказите прибавени од постапките за собирање на докази, може да биде потребно практичарот да ја преработи сеопштата стратегија и планот за ангажманот, а оттука и планираната природа, временски распоред и обемот на понатамошните постапки.

14. **Практичарот треба да го планира и изврши ангажманот со став на професионален скептицизам признавајќи дека може да постојат околности кои предизвикуваат информациите за предметната материја да бидат материјално погрешно прикажани.** Став на професионален

скептицизам значи дека практичарот прави критичка проценка, со испитувачки ум, на валидноста на стекнатите докази и е внимателен во врска со докази кои се спротивни на или ја доведуваат во прашање веродостојноста на документите или изјавите на одговорната страна.

15. **Практичарот треба да стекне разбирање за предметната материја и другите околности на ангажманот коешто е достатно за да ги идентификува и процени ризиците информациите за предметната материја да бидат материјално погрешно прикажани, како и достатно за да обликува и изврши понатамошни постапки за собирање на докази.**

16. Стекнувањето на разбирање за предметната материја и другите околности на ангажманот претставува суштински дел на планирањето и извршувањето на ангажманот за уверување. Тоа разбирање му дава на практичарот референтна рамка за користење на професионално расудување во текот на ангажманот, како на пример кога:

- Ги разгледува карактеристиките на предметната материја;
- Ја проценува погодноста на критериумите;
- Идентификува каде може да биде потребно посебно разгледување, на пример фактори кои укажуваат на измама и потребата од специјализирани вештини или работа на експерт;
- Ја определува и оценува континуираната соодветност на квантитативните нивоа на материјалноста (каде што е соодветно) и ги разгледува квалитативните фактори на материјалноста;
- Ги развива очекувањата кои ги користи при извршувањето на аналитичките постапки;
- Ги обликува и извршува понатамошните постапки за собирање на докази за да го намали ризикот на ангажманот за уверување на соодветно ниво; и
- Ги вреднува доказите, вклучувајќи ја и разумноста на усмените и пишаните изјави на одговорната страна.

17. Практичарот користи професионално расудување за да го утврди обемот на разбирањето кое е потребно за предметната материја и другите околности на ангажманот. Практичарот разгледува дали разбирањето е достатно за да ги процени ризиците дека информациите за предметната материја може да бидат материјално погрешно прикажани. Практичарот вообичаено има помала длабочина на разбирање отколку одговорната страна.

***Проценување на соодветноста на предметната материја***

18. **Практичарот треба да ја процени соодветноста на предметната материја.** Соодветна предметна материја ги има карактеристиките наведени во точка 33 од Рамката. Практичарот исто така ги идентификува и оние карактеристики на предметната материја кои се особено релевантни за корисниците за кои е наменет, а кои треба да бидат опишани во

извештајот за уверувањето. Како што е укажано во точка 17 од Рамката, практичарот не прифаќа ангажман за уверување освен кога прелиминарните сознанија на практичарот за околностите на ангажманот укажуваат дека предметната материја е соодветна. Меѓутоа, доколку по прифаќањето на ангажманот практичарот заклучи дека предметната материја не е соодветна, практичарот ќе изрази заклучок со резерва или неповолен заклучок или пак воздржување од заклучок. Во некои случаи практичарот го разгледува и повлекувањето од ангажманот.

***Проценување на погодноста на критериумите***

19. **Практичарот треба да ја процени погодноста на критериумите за оценка или мерење на предметната материја.** Погодните критериуми ги имаат карактеристиките наведени во точка 36 од Рамката. Како што е укажано во точка 17 од Рамката, практичарот нема да го прифати ангажманот за уверување освен кога прелиминарните сознанија на практичарот за околностите на ангажманот укажуваат дека критериумите кои ќе се користат се погодни. Меѓутоа, доколку по прифаќањето на ангажманот практичарот заклучи дека критериумите не се погодни, практичарот ќе изрази заклучок со резерва или неповолен заклучок или пак воздржување од заклучок. Во некои случаи практичарот го разгледува и повлекувањето од ангажманот.

20. Точка 37 од Рамката укажува дека критериумите може да бидат или воспоставени или посебно развиени. Вообичаено, воспоставените критериуми се погодни кога тие се релевантни за потребите на корисниците за кои е наменет. Кога за дадена предметна материја постојат воспоставени критериуми, конкретните корисници може да се согласат на други критериуми за нивните конкретни цели. На пример, за оценка на ефективноста на интерната контрола може да се користат различни рамки како воспоставени критериуми. Меѓутоа, конкретните корисници може да развијат подетална комбинација на критериуми кои ги задоволуваат нивните конкретни барања во врска со, на пример, претпазлив надзор. Во вакви случаи, извештајот за уверувањето:

    (1) Треба да забележи, кога е релевантно во околностите на ангажманот, дека критериумите не се содржани во закони или прописи, или пак издадени од страна на овластени или признати тела на експерти кои следат транспарентен соодветен процес; и

    (2) Треба да наведе дека е само за користење од страна на конкретните корисници и за нивните цели.

21. За некои предметни материи, веројатно е дека нема да постојат воспоставени критериуми. Во тие случаи, критериумите посебно се развиваат. Практичарот разгледува дали посебно развиените критериуми резултираат во извештај за уверување кој ги наведува корисниците за кои е наменет на погрешни заклучоци. Практичарот се обидува од корисниците за кои е наменет или страната која ангажира да добие потврдување дека посебно развиените критериуми се погодни за целите на корисниците за кои е наменет. Практичарот разгледува како отсуството на вакво потврдување

ќе влијае врз тоа што треба да биде направено за да се процени погодноста на идентификуваните критериуми и информациите кои се обезбедени за критериумите во извештајот за уверување.

***Материјалноста и ризикот на ангажманот за уверување***

22. **Практичарот треба да ја разгледа материјалноста и ризикот на ангажманот за уверување кога го планира и извршува ангажманот за уверување.**

23. Практичарот ја разгледува материјалноста кога ја определува природата, временскиот распоред и обемот на постапките за собирање на докази, како и кога оценува дали информациите за предметната материја се ослободени од погрешно прикажување. Разгледувањето на материјалноста бара од практичарот да разбере и процени кои фактори може да влијаат врз одлуките на корисниците за кои е наменето. На пример, кога идентификуваните критериуми ги земаат предвид варирањата во презентирањето на информациите за предметната материја, практичарот разгледува како усвоеното презентирање може да влијае врз одлуките на корисниците за кои е наменет. Материјалноста се разгледува во контекстот на квантитативни и квалитативни фактори, како на пример релативната големина, природата и степенот на ефектот на тие фактори врз оценката или мерењето на предметната материја, како и интересите на корисниците за кои е наменет. Проценката на материјалноста и релативната важност на квантитативните и квалитативните фактори во одреден ангажман се прашања на расудување на практичарот.

24. **Практичарот треба да го намали ризикот на ангажманот за уверување на прифатливо ниско ниво во околностите на ангажманот.** Кај ангажман за разумно уверување, практичарот го намалува ризикот на ангажманот за уверување на прифатливо ниско ниво во околностите на ангажманот за да добие разумно уверување како основа за позитивна форма на изразување на заклучокот на практичарот. Нивото на ризикот на ангажманот за уверување е повисоко кај ангажман за ограничено уверување отколку кај ангажман за разумно уверување поради различната природа, временски распоред или обем на постапките за собирање на докази. Сепак, кај ангажман за ограничено уверување, комбинацијата на природата, временскиот распоред и обемот на постапките за собирање на докази треба да е барем достатна за практичарот ,како основа за негативна форма на изразување, да добие ниво на уверување кое има значење. За да нивото на добиеното уверување има значење, треба да е веројатно дека тоа ќе ја зголеми довербата на корисниците за кои е наменет во однос на информациите за предметната материја до степен кој е јасно повеќе од неважен.

25. Точка 49 од Рамката укажува дека, општо земено, ризикот на ангажманот за уверување е составен од инхерентниот ризик, контролниот ризик и ризикот од неоткривање. Степенот до кој практичарот ја разгледува секоја од овие компоненти е под влијание на околностите на ангажманот, особено

природата на предметната материја и дали се извршува ангажман за разумно уверување или пак ангажман за ограничено уверување.

**Користење на работата на експерт**

26. **Кога при собирањето и вреднувањето на докази се користи работата на експерт, практичарот и експертот треба, на комбинирана основа, да поседуваат адекватна вештина и знаење за предметната материја и критериумите за да практичарот утврди дека биле прибавени достатни соодветни докази.**

27. Предметната материја и поврзаните критериуми на некои ангажмани за уверување може да вклучуваат аспекти кои бараат специјализирано знаење и вештини при собирањето и вреднувањето на доказите. Во овие ситуации, практичарот може да одлучи да ја користи работата на лица од други професионални дисциплини, кои се посочуваат како експерти, а кои го имаат потребното знаење и вештини. Овој МСАУ не обезбедува упатство во врска со користењето на работата на експерт за ангажмани каде постои заедничка одговорност и известување од страна на практичарот и еден или повеќе експерти.

28. Должно внимание е потребен професионален квалитет за сите поединци, вклучувајќи ги и експертите, кои се вклучени во ангажман за уверување. Лицата кои се вклучени во ангажмани за уверување ќе имаат различни одговорности кои им се доделени. Степенот на стручноста кој се бара при извршувањето на тие ангажмани ќе се разликува во зависност од природата на нивните одговорности. Иако при извршувањето на сите аспекти на ангажманот за уверување од експертите не се бара истата стручност како и од практичарот, сепак практичарот треба да утврди дека експертите имаат достатно разбирање за МСАУ кое ќе им овозможи да ја поврзат работата која им е доделена со целта на ангажманот.

29. Практичарот усвојува постапки за контрола на квалитетот кои ја покриваат одговорноста на секое лице кое го извршува ангажманот за уверување, вклучувајќи ја и работата на кои било експерти кои не се професионални сметководители, за да осигура усогласеност со овој МСАУ и другите релевантни МСАУ во контекст на нивните одговорности.

30. **Практичарот треба да биде вклучен во ангажманот и да ја разбере работата за која се користи експерт, до степен кој е доволен да му овозможи на практичарот да ја прифати одговорноста за заклучокот за информациите за предметната материја.** При формирањето на своите заклучоци, практичарот го разгледува степенот до кој е разумно да ја користи работата на експертот..

31. Од практичарот не се очекува да го поседува истото специјализирано знаење и вештини како и експертот. Сепак, практичарот треба да има достатни вештини и знаење за да:

    (1) Ги дефинира целите на доделената работа и како таа работа се однесува на целта на ангажманот;

(2) Ја разгледа разумноста на претпоставките, методите и изворните податоци кои ги користел експертот; и

(3) Ја разгледа разумноста на наодите на експертот во однос на околностите на ангажманот и заклучокот на практичарот.

32. **Практичарот треба да прибави достатни соодветни докази дека работата на експертот е адекватна на целите на ангажманот за уверување.** Кога ја проценува достатноста и соодветноста на доказите кои ги обезбедил експертот, практичарот ги оценува:

(1) Професионалната компетентност, вклучувајќи го и искуството и објективноста на експертот;

(2) Разумноста на претпоставките, методите и изворните податоци кои ги користел експертот; и

(3) Разумноста и значајноста на наодите на експертот во однос на околностите на ангажманот и заклучокот на практичарот.

**Прибавување на докази**

33. **Практичарот треба да прибави достатни соодветни докази на кои ќе го заснова заклучокот.** Достатноста е мерка за квантитетот на доказите. Соодветноста е мерка за квалитетот на доказите; односно, нивната релевантност и веродостојност. Практичарот го разгледува односот помеѓу трошокот за добивање на ревизорските докази и корисноста на добиените информации. Сепак, прашањето за инволвираните тешкотии и расходи само по себе не претставува валидна основа за испуштање на постапка за собирање на докази за која не постои алтернатива. Практичарот користи професионално расудување и професионален скептицизам кога го оценува квантитетот и квалитетот на доказите, а оттука и нивната достатност и соодветност, за поткрепување на извештајот за уверувањето.

34. Ангажманот за уверување ретко вклучува проверка на автентичноста на документацијата, ниту пак практичарот е обучен или се очекува да биде експерт за ваквата проверка на автентичност. Сепак, практичарот ја разгледува веродостојноста на информациите кои ќе се користат како докази, на пример фотокопии, факсимили, филмувани, дигитализирани или други електронски документи, вклучувајќи го и разгледувањето на контролите над нивното подготвување и чување каде што е релевантно.

35. Во ангажман за разумно уверување, достатните соодветни докази се прибавуваат како дел на повторлив, систематски процес на ангажман кој вклучува:

(1) Стекнување на разбирање за предметната материја и другите околности на ангажманот кои, во зависност од предметната материја, вклучуваат стекнување на разбирање за интерната контрола;

(2) Врз основа на тоа разбирање, проценка на ризиците дека информациите за предметната материја може да бидат материјално погрешно прикажани;

(3) Одговарање на проценетите ризици, вклучувајќи го и развивањето на сеопшти одговори и определување на природата, временскиот распоред и обемот на понатамошните постапки;

(4) Извршување на понатамошни постапки кои се јасно поврзани со идентификуваните ризици, користејќи комбинација на инспекција, набљудување, конфирмирање, повторно пресметување, повторно извршување, аналитички постапки и распрашување. Ваквите понатамошни постапки вклучуваат суштински постапки, вклучувајќи и добивање на поткрепувачки информации од извори независни од ентитетот, а во зависност од природата на предметната материја, и тестирање на оперативната ефективност на контролите; и

(5) Оценка на достатноста и соодветноста на доказите.

36. ,,Разумното уверување" е помало од апсолутното уверување. Намалување на ризикот на ангажманот за уверување на нула може да се постигне многу ретко, или пак не е исплатливо, како резултат на фактори како што се следниве:

- Користењето на селективното тестирање.
- Инхерентните ограничувања на интерната контрола.
- Фактот дека повеќето докази кои му се достапни на практичарот се убедливи, а не конклузивни.
- Користењето на расудување при собирањето и вреднувањето на доказите и формирањето на заклучоци врз основа на тие докази.
- Во некои случаи, карактеристиките на предметната материја.

37. Како ангажманот за разумно уверување, така и ангажманот за ограничено уверување бараат примена на вештини и техники за уверување и собирање на достатни соодветни докази како дел од повторлив, систематски процес на ангажманот кој вклучува стекнување на разбирање за предметната материја и другите околности на ангажманот. Природата, временскиот распоред и обемот на постапките за собирање на достатни соодветни докази кај ангажманот за ограничено уверување се, сепак, намерно ограничени во однос на ангажманот за разумно уверување. За некои предметни материи, може да постојат конкретни МСАУ кои обезбедуваат упатство за постапките за собирање на достатни соодветни докази за ангажман за ограничено уверување. Во отсуство на конкретни МСАУ, постапките за собирање на достатни соодветни докази ќе се разликуваат во зависност од околностите на ангажманот, поконкретно: предметната материја и потребите на корисниците за кои е наменет и страната која ангажира, вклучувајќи ги и релевантните временски и трошочни ограничувања. Како за ангажманот за разумно уверување, така и за ангажманот за ограничено уверување, доколку практичарот стане свесен за прашање кое го наведува да се прашува дали треба да се направи материјално модифицирање на информациите за предметната материја, тогаш практичарот треба да го разреши прашањето по пат на извршување на други постапки кои се достатни за да му овозможат на практичарот да извести.

АНГАЖМАНИ ЗА УВЕРУВАЊЕ

***Изјави од одговорната страна***

38. **Доколку е соодветно, практичарот треба да добие изјави од одговорната страна..** Пишаното конфирмирање на усмените изјави ја намалува можноста за недоразбирање помеѓу практичарот и одговорната страна. Поконкретно, практичарот бара од одговорната страна пишана изјава која ја оценува или мери предметната материја според идентификуваните критериуми, без оглед на тоа дали истата ќе им биде ставена на располагање на корисниците за кои е наменет како тврдење. Немањето на пишана изјава може да резултира во заклучок со резерва или воздржување од заклучок врз основа на ограничување на делокругот на ангажманот. Исто така, практичарот може да вклучи ограничување на употребата на извештајот за уверување.

39. Во текот на ангажманот за уверување, одговорната страна може да му дава изјави на практичарот, било без претходно барање или како одговор на одредено распрашување. Кога ваквите изјави се однесуваат на прашања кои се материјални за оценката или мерењето на предметната материја, практичарот:

(1) Ја оценува нивната разумност и конзистентност со другите добиени докази, вклучувајќи ги и другите изјави;

(2) Разгледува дали може да се очекува дека оние кои ги даваат изјавите се добро информирани за конкретните прашања; и

(3) Добива поткрепувачки докази во случајот на ангажман за разумно уверување. Исто така, практичарот може да бара поткрепувачки докази и во случајот на ангажман за ограничено уверување.

40. Изјавите од одговорната страна не може да ги заменат другите докази за кои практичарот разумно може да очекува да бидат достапни. Неможноста да се прибават достатни соодветни докази во врска со дадено прашање кое има, или може да има, материјален ефект врз оценката или мерењето на предметната материја, а кога ваквите докази вообичаено би требало да бидат достапни, претставува ограничување на делокругот на ангажманот, дури и кога е добиена изјава од одговорната страна во врска со прашањето.

**Разгледување на последователните настани**

41. **Практичарот треба да го разгледа ефектот на настаните врз информациите за предметната материја и извештајот за уверување, сé до датумот на извештајот за уверување.** Степенот до кој се разгледуваат последователните настани зависи од потенцијалот таквите настани да влијаат врз информациите за предметната материја и да влијаат врз соодветноста на заклучокот на практичарот. Разгледувањето на последователните настани во некои ангажмани за уверување може да не е релевантно поради природата на предметната материја. На пример, кога ангажманот бара заклучок за точноста на статистичкиот извештај во дадена

временска точка, настаните кои се случуваат помеѓу таа временска точка и датумот на извештајот за уверување може да не влијаат на заклучокот или пак да бараат обелоденување во статистичкиот извештај или извештајот за уверување.

**Документација**

42. **Практичарот треба да ги документира прашањата кои се значајни при обезбедувањето на докази кои го поткрепуваат извештајот за уверување и дека ангажманот бил извршен во согласност со МСАУ.**

43. Документацијата вклучува запис на резонирањето на практичарот за сите значајни прашања кои бараат користење на расудување, како и на поврзаните заклучоци. Постоењето на тешки прашања за користените принципи или расудување бара документацијата да ги вклучи релевантните факти кои му биле познати на практичарот во времето кога биле достигнати заклучоците.

44. Не е ниту неопходно ниту практично да се документира секое прашање кое го разгледува практичарот. При користење на професионално расудување за проценка на обемот на документацијата која треба да биде подготвена и задржана, практичарот може да земе предвид што е неопходно да му обезбеди на друг практичар, кој нема претходно искуство со ангажманот, разбирање за извршената работа и основата на главните одлуки кои биле донесени (но не и деталните аспекти на ангажманот). Другиот практичар може да биде во состојба да стекне разбирање за деталните аспекти на ангажманот само преку дискутирање на истите со практичарот кој ја подготвил документацијата.

**Подготвување на извештајот за уверување**

45. **Практичарот треба да заклучи дали биле прибавени достатни соодветни докази за поткрепување на заклучокот кој е изразен во извештајот за уверување.** Кога го развива заклучокот, практичарот ги разгледува сите релевантни докази кои биле прибавени, без оглед на тоа дали тие ги поткрепуваат или им се спротиставуваат на информациите за предметната материја.

46. **Извештајот за уверување треба да биде во писмена форма и треба да содржи јасно изразување на заклучокот на практичарот во врска со информациите за предметната материја.**

47. Усмената и другите форми на изразување на заклучоци може да бидат погрешно разбрани без истите да бидат поткрепени со писмен извештај. Поради оваа причина, практичарот не известува усмено или со употреба на симболи без да обезбеди и конечен писмен извештај за уверување кој е лесно достапен секогаш кога се обезбедува усмен извештај или кога се користи симбол. На пример, даден симбол може да биде поврзан со писмен извештај за уверување на интернет.

АНГАЖМАНИ ЗА УВЕРУВАЊЕ

48. Овој МСАУ не бара стандардизиран формат за известување за сите ангажмани за уверување. Наместо тоа, во точка 49 тој ги идентификува основните елементи кои треба да ги содржи извештајот за уверување. Извештаите за уверување се обликувани според конкретните околности на ангажманот. Практичарот избира стил на известување во ,,кратка форма" или ,,долга форма" за да го олесни ефективното соопштување на корисниците за кои е наменет. Извештаите во ,,кратка форма" вообичаено ги вклучуваат само основните елементи. Извештаите во ,,долга форма" често детално ги опишуваат условите на ангажманот, критериумите кои се користат, наодите поврзани со одредени аспекти на ангажманот и, во некои случаи, препораки, како и основните елементи. Сите наоди или препораки се јасно издвоени од заклучокот на практичарот за информациите за предметната материја, а формулацијата на зборовите која се користи при нивното презентирање разјаснува дека тие не се наменети да влијаат врз заклучокот на практичарот. Практичарот може да користи наслови, броеви на пасуси, печатарски алатки, на пример затемнување на текст и други механизми за да ја подобри јасноста и читливоста на извештајот за уверување.

***Содржина на извештајот за уверување***

49. **Извештајот за уверување треба да ги вклучи следните основни елементи:**

(1) **Наслов кој јасно укажува дека извештајот е извештај за независно уверување:**[4] соодветен наслов помага да се идентификува природата на извештајот за уверување и да се направи разлика помеѓу истиот и извештаите издадени од страна на други, како што се оние кои не мора да ги почитуваат истите етички барања како и практичарот.

(2) **Примател:** примателот ја идентификува страната или страните на кои им е упатен извештајот за уверување. Секогаш кога е изводливо, извештајот за уверување треба да е адресиран до сите корисници за кои истиот е наменет, но во некои случаи може да постојат и други корисници за кои истиот е наменет.

(3) **Идентификување и опис на информациите за предметната материја и, кога е соодветно, предметната материја:** ова ги вклучува на пример:

- Временската точка или временскиот период на кој се однесува оценката или мерењето на предметната материја;
- Кога е применливо, називот на ентитетот или компонентата на ентитетот на која се однесува предметната материја; и
- Објаснување на оние карактеристики на предметната материја или информациите за предметната материја за кои корисниците за кои е наменет извештајот треба да бидат свесни и како тие карактеристики може да влијаат врз прецизноста на оценката или мерењето на предметната материја според идентификуваните критериуми или убедителноста на расположивите докази. На пример:

[4] Види фуснота 2

- Степенот до кој информациите за предметната материја се квалитативни наспроти квантитативни, објективни наспроти субјективни или историски наспроти перспективни.
- Промени во предметната материја или другите околности на ангажманот кои влијаат врз споредливоста на информациите за предметната материја од еден период до друг.

Кога формулацијата на зборовите во заклучокот на практичарот се однесува на тврдење на одговорната страна, тогаш тоа тврдење се дава како додаток на извештајот за уверување, се репродуцира во извештајот за уверување или пак во него се вклучува посочување на извор кој им е достапен на корисниците за кои е наменето.

(4) **Идентификување на критериумите:** извештајот за уверување ги идентификува критериумите според кои била оценета или мерена предметната материја така што корисниците за кои е наменет ќе може да ја разберат основата на заклучокот на практичарот. Извештајот за уверување може да ги вклучува критериумите или да посочува на нив доколку тие се содржани во тврдење подготвено од страна на одговорната страна кое им е достапно на корисниците за кои е наменето или доколку се на друг начин достапни од лесно пристаплив извор. Практичарот разгледува дали е релевантно за околностите да ги обелодени:

- Изворот на критериумите, како и дали критериумите се или не се содржани во закони или прописи или издадени од страна на овластени или признаени тела на експерти кои следат транспарентен соодветен процес, односно, дали тие се воспоставени критериуми во контекстот на предметната материја (и, доколку не се, опис зошто тие се сметаат за погодни);
- Методите за мерење кои биле користени кога критериумите дозволуваат избор помеѓу извесен број на методи;
- Какви било значајни толкувања направени при примената на критериумите во околностите на ангажманот; и
- Дали имало какви било промени во користените методи за мерење.

(5) **Кога е соодветно, опис за какви било значајни, инхерентни ограничувања поврзани со оценката или мерењето на предметната материја според критериумите:** иако во некои случаи може да се очекува инхерентните ограничувања да бидат разбрани од страна на читателите на извештајот за уверување, сепак во други случаи може да биде соодветно да се направи експлицитно посочување во извештајот за уверување. На пример, во извештајот за уверување кој се однесува на ефективноста на интерната контрола, може да биде соодветно да се забележи дека историската оценка на ефективноста не е релевантна за идните периоди како резултат на ризикот дека интерната контрола може да стане неадекватна поради промени во условите или дека степенот на усогласеност со политиките и постапките може да се влоши.

(ѓ) **Кога критериумите кои биле користени за оценка или мерење на предметната материја им се достапни само на одредени корисници**

**за кои истиот е наменет, или пак се релевантни само за одредена цел, изјава со која се ограничува користењето на извештајот за уверување само на тие корисници за кои истиот е наменет или за таа цел:** покрај тоа, секогаш кога извештајот за уверување е наменет само за одредени корисници или за одредена цел, практичарот ја разгледува потребата за наведувањето на овој факт во извештајот за уверување.[5] Ова ги предупредува читателите дека извештајот за уверување е ограничен на одредени корисници или за одредена намена.

(6) **Изјава со која се идентификува одговорната страна и се опишуваат одговорностите на одговорната страна и практичарот:** ова ги информира корисниците за кои е наменет дека одговорната страна е одговорна за предметната материја во случајот на ангажман за директно известување, или за информациите за предметната материја во случај на ангажман заснован на тврдење,[6] како и дека улогата на практичарот е независно да изрази заклучок за информациите за предметната материја.

(7) **Изјава дека ангажманот бил извршен во согласност со МСАУ:** кога има посебен МСАУ за предметната материја, тој МСАУ може да бара извештајот за уверување да посочи конкретно на истиот.

(8) **Резиме на извршената работа:** резимето ќе им помогне на корисниците за кои е наменет да ја разберат природата на уверувањето изразено во извештајот за уверување. МСР 700, "*Ревизорскиот извештај за финансиските извештаи*"[7], и МСАП 2400, "*Ангажмани за проверка на финансиски извештаи*", обезбедуваат упатство за соодветниот вид на резиме.

Кога нема конкретен МСАУ кој обезбедува упатство за постапките за собирање на докази за одредена предметна материја, резимето може да вклучува подетален опис на извршената работа.

Бидејќи разбирањето на природата, временскиот распоред и обемот на постапките за собирање на докази е од суштинско значење за разбирање на уверувањето кое се соопштува преку заклучок изразен во негативна форма, кај ангажманот за ограничено уверување, резимето за извршената работа:

(i) Вообичаено е подетално отколку кај ангажман за разумно уверување и ги идентификува ограничувањата врз природата, временскиот распоред и обемот на постапките за собирање на докази. Може да биде соодветно да се укаже на постапките кои не

[5] Иако извештајот за уверување може да биде ограничен секогаш кога е наменет само за одредени корисници или за одредена цел, сепак отсуството на ограничување во однос на одреден читател или цел не укажува само по себе дека практичарот има законска одговорност во однос на тој читател или таа цел. Дали постои законската одговорност зависи од законските околности на секој случај и релевантното законодавство.

[6] Посочување на точка 10 од Рамката за објаснување на разликата помеѓу директен ангажман и ангажман заснован на тврдење.

[7] МСР 700, "Ревизорскиот извештај за финансиските извештаи" беше повлечен во декември 2006 кога стапи во сила МСР 700, "Извештајот на независниот ревизор за потполн комплет на финансиски извештаи со општа намена,"

биле извршени, а кои вообичаено би биле извршени кај ангажманот за разумно уверување; и

(ii) Наведува дека постапките за собирање на докази се поограничени отколку за ангажманот за разумно уверување, како и дека затоа е добиено помало уверување отколку кај ангажамот за разумно уверување.

(s) **Заклучокот на практичарот:** кога информациите за предметната материја се составени од повеќе аспекти, може да се дадат одделни заклучоци за секој аспект. Иако сите овие заклучоци не мора да се однесуваат на исто ниво на постапки за прибирање на докази, секој заклучок се изразува во форма која е соодветна или за ангажман за разумно уверување или за ангажман за ограничено уверување.

**Кога е соодветно, заклучокот треба да ги информира корисниците за кои е наменет за контекстот во кој треба да се чита заклучокот на практичарот:** заклучокот на практичарот може, на пример, да вклучува формулација на зборови како што е: ,,Овој заклучок е формиран врз основа на, и е предмет на инхерентните ограничувања опишани на друго место во овој извештај за независно уверување". Ова би било соодветно, на пример, кога извештајот вклучува објаснување за одредени карактеристики на предметната материја за кои треба да бидат свесни корисниците за кои е наменет.

**Кај ангажман за разумно уверување, заклучокот треба да биде изразен во позитивна форма:** на пример: ,,Според нашето мислење, интерната контрола е ефективна, од сите материјални аспекти, врз основа на *XYZ критериумите*" или ,,Според нашето мислење, тврдењето *на одговорната страна* дека интерната контрола е ефективна, од сите материјални аспекти, врз основа на *XYZ критериумите*, е објективно искажано."

**Кај ангажман за ограничено уверување, заклучокот треба да биде изразен во негативна форма:** на пример: ,,Врз основа на нашата работа опишана во овој извештај, не забележавме ништо што причинува да веруваме дека интерната контрола не е ефективна, од сите материјални аспекти, врз основа на *XYZ критериумите*" или ,,Врз основа на нашата работа опишана во овој извештај, не забележавме ништо што причинува да веруваме дека *тврдењето на одговорната страна* дека интерната контрола е ефективна, од сите материјални аспекти, врз основа на *XYZ критериумите*, не е објективно искажано".

**Кога практичарот изразува заклучок кој не е заклучок без резерва, извештајот за уверување треба да содржи јасен опис на сите причини:** (исто така, види ги точките 51-53).

(9) **Датумот на извештајот за уверување:** ова ги информира корисниците за кои е наменет дека практичарот го разгледал ефектот на настаните кои се случиле сé до тој датум врз информациите за предметната материја и извештајот за уверување.

(j) **Називот на фирмата или практичарот, како и конкретната местоположба, која вообичаено е градот каде што практичарот има канцеларија која има одговорност за ангажманот:** ова ги информира

корисниците за кои е наменет извештајот за поединецот или фирмата која преземала одговорност за ангажаманот.

50. Практичарот може да го прошири извештајот за уверување за да вклучи и други информации и објаснувања кои не се наменети да влијаат врз заклучокот на практичарот. Примерите вклучуваат: детали за квалификациите и искуството на практичарот и другите вклучени во ангажманот, обелоденување на нивоата на материјалност, наодите кои се однесуваат на посебни аспекти на ангажманот и препораки. Дали ќе бидат вклучени вакви информации зависи од нивното значење за потребите на корисниците за кои е наменет. Дополнителните информации јасно се издвојуваат од заклучокот на практичарот и се формулираат на таков начин што не влијаат врз заклучокот.

**Заклучоци со резерва, неповолни заклучоци и воздржувања од заклучок**

51. **Практичарот не треба да изрази заклучок без резерва кога постојат следните околности и, според расудувањето на практичарот, ефектот на прашањето е или може да биде материјален:**

(1) **Постои ограничување на делокругот на работата на практичарот, односно околностите го спречуваат, или пак одговорната страна или страната која ангажира наметнува ограничување кое го спречува, практичарот да ги добие доказите кои се потребни за да се намали ризикот на ангажманот за уверување на соодветното ниво. Практичарот треба да изрази заклучок со резерва или воздржување од заклучок;**

(2) **Во оние случаи кога:**

(i)**Формулацијата на зборовите на заклучокот на практичарот се однесува на тврдење на одговорната страна, а тоа тврдење не е објективно искажано, од сите материјални аспекти; или**

(ii) **Формулацијата на зборовите на заклучокот на практичарот директно се однесува на предметната материја и критериумите, а информациите за предметната материја се материјално погрешно прикажани,**[8]

**практичарот треба да изрази заклучок со резерва или неповолен заклучок; или**

(3) **Кога ќе биде откриено, по прифаќање на ангажманот, дека критериумите се непогодни или дека предметната материја не е соодветна за ангажман за уверување. Практичарот треба да изрази:**

[8] Во оние ангажмани за директно известување каде што информациите за предметната материја се презентирани само во заклучокот на практичарот, а практичарот заклучува дека предметната материја не се придржува, од сите материјални аспекти, кон критериумите, на пример, „Според нашето мислење, со исклучок на (..), интерната контрола е ефективна, од сите материјални аспекти, врз основа на *XYZ критериумите*“, ваквиот заклучок исто така ќе се смета за заклучок со резерва (или неповолен заклучок доколку е соодветно).

(i) **Заклучок со резерва или неповолен заклучок кога непогодните критериуми или несоодветната предметна материја веројатно ќе ги наведат корисниците за кои е наменет извештајот на погрешни заклучоци; или**

(ii) **Заклучок со резерва или воздржување од заклучок во другите случаи.**

52. **Практичарот треба да изрази заклучок со резерва кога ефектот на даденото прашање не е толку материјален или распространет што бара неповолен заклучок или воздржување од заклучок. Заклучок со резерва се изразува како „со исклучок на" ефектите на прашањето на коешто се однесува резервата.**

53. Во *оние случаи кога формулацијата на зборовите на заклучокот на* практичарот кој е без резерва се однесува на тврдење на одговорната страна, а тоа тврдење идентификувало и правилно опишало дека информациите за предметната материја се материјално погрешно прикажани, практичарот или:

(1) Изразува заклучок со резерва или неповолен заклучок чијашто формулација на зборови директно се однесува на предметната материја и критериумите; или

(2) Доколку условите на ангажманот конкретно бараат формулацијата на зборовите на заклучокот да се однесува на тврдењето на одговорната страна, тогаш изразува заклучок без резерва, но го нагласува прашањето конкретно посочувајќи на истото во извештајот за уверување.

***Други одговорности за известување***

54. **Практичарот треба да ги разгледа другите одговорности за известување, вклучувајќи ја и соодветноста на комуницирањето со оние кои се задолжени за управувањето на релевантните прашања од интерес на управувањето коишто произлегуваат од ангажманот за уверување..**

55. Во овој МСАУ, „управувањето" ја опишува улогата на лицата на кои им е доверен надзорот, контролата и насочувањето на одговорната страна.[9] Оние кои се задолжени за управувањето вообичаено се одговорни за осигурување дека ентитетот ги постигнува своите цели и за известување на заинтересираните страни. Доколку страната која ангажира не е одговорната страна, може да не е соодветно да се комуницира директно со одговорната страна или со оние кои се задолжени за управувањето на одговорната страна.

[9] Во многу земји, развиени се принципи на управувањето како референтна точка за воспоставување на добро однесување во управувањето. Ваквите принципи често се фокусираат на претпријатијата кои котираат на берзите; меѓутоа, тие може исто така да служат и за подобрување на управувањето во другите форми на ентитети. Не постои единствен модел за добро управување. Структурите и практиките на управувањето варираат од земја до земја.

АНГАЖМАНИ ЗА УВЕРУВАЊЕ

56. Во овој МСАУ, ,,релевантни прашања од интерес за управувањето" се оние кои произлегуваат од ангажманот за уверување и, според мислењето на практичарот, се и важни и релевантни за оние кои се задолжени за управувањето. Релевантните прашања од интерес за управувањето ги вклучуваат само оние прашања кои ги забележал практичарот додека го извршувал ангажманот за уверување. Доколку условите на ангажманот конкретно не го бараат тоа, од практичарот не се бара да обликува постапки за конкретната цел на идентификување на прашања од интерес за управувањето.

**Датум на стапување во сила**

57. Овој МСАУ стапува во сила за ангажаманите за уверување каде што извештајот за уверување е со датум на или по 1 јануари 2005 година. Дозволена е порана примена.

**Перспектива на јавниот сектор**

1. *Овој МСАУ е применлив за сите професионални сметководители во јавниот сектор кои се независни од ентитетот за кој извршуваат ангажмани за уверување. Кога професионалните сметководители во јавниот сектор не се независни од ентитетот за кој го извршуваат ангажманот за уверување, овој МСАУ треба да се применува со конкретно посочување на упатството во фуснотите 2 и 4.*

# МЕЃУНАРОДЕН СТАНДАРД ЗА АНГАЖМАНИ ЗА УВЕРУВАЊЕ 3400

(Претходно МСР 810)

# ИСПИТУВАЊЕ НА ПЕРСПЕКТИВНИ ФИНАНСИСКИ ИНФОРМАЦИИ

(Овој стандард е во сила)

## СОДРЖИНА


| | Точка |
|---|---|
| Вовед | 1-7 |
| Уверувањето на ревизорот во однос на перспективни финансиски информации | 8-9 |
| Прифаќање на ангажман | 10-12 |
| Познавање на деловното работење | 13-15 |
| Покриен период | 16 |
| Постапки за испитување | 17-25 |
| Презентирање и обелоденување | 26 |
| Извештај за испитување на перспективни финансиски информации | 27-33 |


Меѓународниот стандард за ангажмани за уверување (МСАУ) 3400, *Испитување на перспективни финансиски информации*, треба да се чита во контекст на *Предговорот на Меѓународните стандарди за контрола на квалитетот, ревизија, уверување и поврзани услуги*, којшто ја определува примената и важењето на МСАУ.

**Вовед**

1. Целта на овој Меѓународен стандард за ангажмани за уверување (МСАУ) е да воспостави стандарди и обезбеди упатство за ангажманите за испитување и известување за перспективни финансиски информации, вклучувајќи и постапки за испитување на претпоставките за најдобра проценка и хипотетичките претпоставки. Овој МСАУ не се применува на испитувањето на перспективни финансиски информации изразени во општи или описни термини, како што се оние кои се наоѓаат во дискусиите и анализата на раководството во годишниот извештај на ентитетот, иако многу од постапките опишани овде може да бидат погодни за такво испитување.

2. **Во ангажман за испитување на перспективни финансиски информации, ревизорот треба да прибави достатни соодветни докази за тоа дали:**

   (1) **Претпоставките на раководството за најдобра проценка на кои се засновани перспективните финансиски информации не се неразумни и, во случајот на хипотетички претпоставки, таквите претпоставки се конзистентни со целта на информациите;**

   (2) **Перспективните финансиски информации се правилно подготвени врз основа на претпоставките;**

   (3) **Перспективните финансиски информации се правилно презентирани и сите материјални претпоставки се адекватно обелоденети, вклучувајќи и јасно укажување на тоа дали тие претпоставки се претпоставки за најдобра проценка или хипотетички претпоставки; и**

   (4) **Перспективните финансиски информации се подготвени на конзистентна основа со историските финансиски извештаи, користејќи соодветни сметководствени принципи.**

3. „Перспективни финансиски информации" значи финансиски информации засновани на претпоставки за настани кои може да се случат во иднина и можни дејствија од страна на

ентитетот. Тие во голем степен се субјективни по природа и нивното подготвување бара користење на значително расудување. Перспективните финансиски информации може да бидат во облик на прогноза, проекција или комбинација на двете, на пример, едногодишна прогноза плус петтогодишна проекција.

4. „Прогноза" значи перспективни финансиски информации подготвени врз основа на претпоставки за идни настани кои раководството очекува да се случат и дејствијата кои раководството очекува да ги преземе заклучно со датумот кога се подготвени информациите (претпоставки за најдобра проценка).

5. „Проекција" значи перспективни финансиски информации подготвени врз основа на:

   (1) Хипотетички претпоставки за идни настани и дејствија на раководството кои не мора да се очекува да се случат, како на пример кога некои ентитети се во фаза на отпочнување или разгледуваат голема промена во природата на работењето; или

   (2) Комбинација на претпоставки за најдобра проценка и хипотетички претпоставки.

   Ваквите информации ги илустрираат можните последици заклучно со датумот кога се подготвени информациите во ситуација да се случат настаните и дејствијата (сценарио „што ако").

6. Перспективните финансиски информации може да вклучат финансиски извештаи или еден или повеќе елементи од финансиските извештаи и може да бидат подготвени:

   (1) Како интерна алатка на раководството, на пример, да помогне во оценувањето на можно капитално вложување; или

   (2) За дистрибуција на трети страни во, на пример:

   - Проспект кој на потенцијалните вложувачи им обезбедува информации за идните очекувања.
   - Годишен извештај кој им обезбедува информации на акционерите, регулативните тела и другите заинтересирани страни.
   - Документ за информации на заемодавателите кој може да вклучи, на пример, прогнози за паричните текови.

7. Раководството е одговорно за подготвувањето и презентирањето на перспективните финансиски информации, вклучувајќи ги и идентификувањето и обелоденувањето на претпоставките на кои се засновани. Од ревизорот може да биде побарано да ги испита и да извести за перспективните финансиски информации за да го зголеми нивниот кредибилитет, независно од тоа дали се наменети за користење од страна на трети страни или за интерни цели.

**Уверувањето на ревизорот во однос на перспективни финансиски информации**

8. Перспективните финансиски информации се однесуваат на настани и дејствија кои сеуште не се случиле, а може и да не се случат. Иако може да се достапни докази за поткрепување на претпоставките на кои се засновани перспективните финансиски информации, и самите вакви докази вообичаено се ориентирани кон иднината и, оттука, шпекулативни по природа, за разлика од доказите кои вообичаено се достапни во ревизијата на историски финансиски информации. Според тоа, ревизорот не е во позиција да изрази мислење за тоа дали резултатите прикажани во перспективните финансиски информации ќе бидат постигнати.

9. Понатаму, со оглед на видовите на докази кои се достапни при проценката на претпоставките на кои се засновани перспективните финансиски информации, може да биде тешко ревизорот да добие ниво на задоволување кое е достатно за да обезбеди позитивно изразување на мислење дека претпоставките не содржат материјални погрешни прикажувања. Како последица, во овој МСАУ, кога известува за разумноста на претпоставките на раководството, ревизорот обезбедува само умерено ниво на уверување. Сепак, кога според расудувањето на ревизорот било добиено соодветно ниво на

задоволување, ревизорот не е спречен да изрази позитивно уверување во однос на претпоставките.

**Прифаќање на ангажман**

10. Пред да прифати ангажман за испитување на перспективни финансиски информации, ревизорот треба да ги разгледа, помеѓу другите работи:
    - Употребата за која се наменети информациите;
    - Дали информациите ќе бидат за општа или ограничена дистрибуција;
    - Природата на претпоставките, односно дали тие се претпоставки за најдобра проценка или хипотетички претпоставки;
    - Елементите кои треба да бидат вклучени во информациите; и
    - Периодот покриен со информациите.

11. **Ревизорот не треба да прифати, или треба да се повлече од, даден ангажман кога претпоставките се јасно нереалистични или кога ревизорот верува дека перспективните финансиски информации ќе бидат несоодветни за употребата за која тие се наменети.**

12. **Ревизорот и клиентот треба да ги договорат условите на ангажманот.** Во интерес е како на ентитетот, така и на ревизорот, ревизорот да испрати писмо за ангажман кое помага да се одбегнат недоразбирања во врска со ангажманот. Писмото за ангажман ќе ги покрие прашањата од точка 10 и ќе ги определи одговорностите на раководството за претпоставките и за обезбедувањето на сите релевантни информации и изворни податоци кои се користени при развивањето на претпоставките на ревизорот.

**Познавање на деловното работење**

13. **Ревизорот треба да добие достатно ниво на познавање на деловното работење за да биде во состојба да оцени дали се идентификувани сите значајни претпоставки кои се потребни за подготвувањето на перспективните финансиски информации.** Ревизорот исто така треба да се запознае и со процесот на подготвување на перспективни финансиски информации на ентитетот, на пример, преку разгледување на следното:
    - Интерните контроли над системот кој се користи за подготвување на перспективни финансиски информации и стручноста и искуството на лицата кои ги подготвуваат перспективните финансиски информации.
    - Природата на документацијата подготвена од страна на ентитетот со која се поткрепуваат претпоставките на раководството.
    - Степенот до кој се користат статистички, математички и техники поддржани од компјутери.
    - Методите кои се користат за развивање и примена на претпоставките.
    - Точноста на перспективните финансиски информации подготвени во претходните периоди и причините за значајните отстапувања.

14. **Ревизорот треба да го разгледа степенот до кој потпирањето на историските финансиски информации на ентитетот е оправдано.** Ревизорот треба да ги познава историските финансиски информации на ентитетот за да процени дали перспективните финансиски информации се подготвени на основа која е конзистентна со историските финансиски информации и да обезбеди историски критериум за разгледување на претпоставките на раководството. Ревизорот ќе треба да утврди, на пример, дали релевантните историски информации биле ревидирани или проверени и дали при нивното подготвување биле користени прифатливи сметководствени принципи.

ИСПИТУВАЊЕ НА ПЕРСПЕКТИВНИ ФИНАНСИСКИ ИНФОРМАЦИ

15. Доколку извештајот од ревизијата или проверката на историските финансиски информации за претходниот период бил се освен немодифициран, или пак доколку ентитетот е во фаза на отпочување на работењето, ревизорот треба да ги разгледа опкружувачките факти и ефектот врз испитувањето на перспективните финансиски информации.

**Покриен период**

16. **Ревизорот треба да го разгледа временскиот период покриен со перспективните финансиски информации.** Бидејќи претпоставките стануваат сé пошпекулативни со зголемувањето на должината на покриениот период, како се продолжува периодот, така се намалува способноста на раководството да направи претпоставки за најдобрата проценка. Периодот не треба да се протега по времето за кое раководството има разумна основа за претпоставките. Следуваат некои од факторите кои се релевантни за ревизорот кога го разгледува временскиот период кој е покриен со перспективните финансиски информации:

- Оперативниот циклус, на пример, во случај на голем проект за изградба времето кое е потребно да се комплетира проектот може да го диктира покриениот период.
- Степенот на веродостојноста на претпоставките, на пример, доколку ентитетот воведува нов производ перспективниот период кој е покриен може да биде краток и расчленет на мали сегменти, како на пример недели или месеци. Алтернативно, доколку единственото деловно работење на ентитетот е поседувањето на недвижности според долгорочен наем, може да биде разумен релативно долг перспективен период.
- Потребите на корисниците, на пример, перспективните финансиски информации може да се подготвени во врска со барање за заем за временскиот период кој е потребен да се генерираат достатни финансиски средства за отплаќање на заемот. Алтернативно, информациите може да бидат подготвени за вложувачите во врска со продажбата на неосигурени обврзници за да се илустрира употребата за која се наменети приливите во последователниот период.

**Постапки за испитување**

17. **При определувањето на природата, временскиот распоред и обемот на постапките за испитување, разгледувањата на ревизорот треба да го вклучат следното:**

    (1) **Веројатноста на материјално погрешно прикажување;**

    (2) **Познавањето добиено во текот на кои било претходни ангажмани;**

    (3) **Компетентноста на раководството во однос на подготвувањето на перспективни финансиски информации;**

    (4) **Степенот до кој расудувањето на раководството влијае врз перспективните финансиски информации; и**

    (5) **Адекватноста и веродостојноста на основните податоци.**

18. Ревизорот треба да го процени изворот и веродостојноста на доказите кои ги поткрепуваат претпоставките на раководството за најдобрата проценка. Достатните соодветни докази кои ги поткрепуваат ваквите претпоставки се добиваат од внатрешни и надворешни извори, вклучувајќи го и разгледувањето на претпоставките во контекст на историските информации и оценката за тоа дали тие се засновани на планови кои се во рамките на капацитетот на ентитетот.

19. Ревизорот треба да разгледа дали, кога се користат хипотетички претпоставки, биле земени предвид сите значајни импликации на ваквите претпоставки. На пример, доколку се претпоставува продажбата да порасне над тековниот производствен капацитет на ентитетот, перспективните финансиски информации ќе треба да го вклучат потребното вложување во дополнителниот производствен капацитет или пак трошоците за алтернативните начини на постигнување на предвидената продажба, како што е склучувањето на договор за производство со подизведувач.

ИСПИТУВАЊЕ НА ПЕРСПЕКТИВНИ ФИНАНСИСКИ ИНФОРМАЦИИ

20. Иако не мора да се прибават докази за поткрепување на хипотетичките претпоставки, сепак ревизорот треба да биде задоволен дека тие се конзистентни со целта на перспективните финансиски информации и дека не постои причина да верува дека се јасно нереалистични.

21. Ревизорот треба да се увери дека перспективните финансиски информации се правилно подготвени врз основа на претпоставките на раководството преку, на пример, правење на административни проверки како што се повторната пресметка и проверката на внатрешната конзистентност, односно, дека дејствијата кои раководството има намера да ги преземе се компатибилни помеѓу себе и нема неконзистентности во утврдувањето на износите кои се засновани на вообичаени променливи како на пример каматните стапки.

22. Ревизорот треба да се фокусира на степенот до кој подрачјата кои се особено чувствителни на варирања ќе имаат материјален ефект врз резултатите прикажани во перспективните финансиски информации. Ова ќе влијае врз степенот до кој ревизорот ќе бара соодветни докази. Тоа исто така ќе влијае врз оценката на соодветноста и адекватноста на обелоденувањето од страна на ревизорот.

23. Кога е ангажиран да испита еден или повеќе елементи на перспективните финансиски информации, како на пример поединечен финансиски извештај, важно е ревизорот да ја разгледа меѓусебната поврзаност на другите компоненти во финансиските извештаи.

24. Кога кој било одминат дел од тековниот период е вклучен во перспективните финансиски информации, ревизорот треба да го разгледа степенот до кој постапките треба да се применат на историските информации. Постапките ќе се разликуваат во зависност од околностите, на пример, колкав дел од перспективниот период е одминат.

25. **Ревизорот треба да добие пишани изјави од менџментот во врска со наменетата употреба на перспективните финансиски информации, комплетноста на значајните претпоставки на раководството и прифаќањето на раководството на неговата одговорност за перспективните финансиски информации.**

**Презентирање и обелоденување**

26. Кога го проценува презентирањето и обелоденувањето на перспективните финансиски информации, покрај конкретните барања на кои било релевантни закони, прописи или професионални стандарди, ревизорот треба да разгледа дали:

    (1) Презентирањето на перспективните финансиски информации е информативно и не наведува на погрешни заклучоци;

    (2) Сметководствените политики се јасно обелоденети во белешките кон перспективните финансиски информации;

    (3) Претпоставките се адекватно обелоденети во белешките кон перспективните финансиски информации. Треба да биде јасно дали претпоставките ги преставуваат најдобрите проценки на раководството или се хипотетички и, кога претпоставките се направени во подрачја кои се материјални и се предмет на висок степен на неизвесност, треба да биде адекватно обелоденета таа неизвесност и резултирачката чувствителност на резултатите;

    (4) Датумот заклучно со кој биле подготвени перспективните финансиски информации е обелоденет. Раководството треба да потврди дека претпоставките се соодветни заклучно со овој датум, дури и кога информациите можеби биле акумулирани во текот на даден временски период;

    (5) Основата за воспоставувањето на точките во даден опсег е јасно наведена, а опсегот не е избран на пристрасен начин или начин кој наведува на погрешни заклучоци кога резултатите кои се прикажани во перспективните финансиски информации се искажани во однос на опсег; и

    (ѓ) Секоја промена на сметководствена политика од последните историски финансиски извештаи е обелоденета, заедно со причината за промената и нејзиниот ефект врз перспективните финансиски информации.

ИСПИТУВАЊЕ НА ПЕРСПЕКТИВНИ ФИНАНСИСКИ ИНФОРМАЦИ

**Извештај за испитување на перспективни финансиски информации**

27. **Извештајот на ревизорот за испитувањето на перспективни финансиски информации треба да го содржи следното:**

(1) **Наслов;**

(2) **Примател;**

(3) **Идентификување на перспективните финансиски информации;**

(4) **Посочување на МСАУ или релевантните национални стандарди или практики применливи на испитувањето на перспективни финансиски информации;**

(5) **Изјава дека раководството е одговорно за перспективните финансиски информации, вклучувајќи ги и претпоставките на кои се засновани;**

(ѓ) **Кога е применливо, посочување на целта и/или ограничената дистрибуција на перспективните финансиски информации;**

(6) **Изјава за негативно уверување за тоа дали претпоставките обезбедуваат разумна основа за перспективните финансиски информации;**

(7) **Мислење за тоа дали перспективните финансиски информации се правилно подготвени врз основа на претпоставките и се презентирани во согласност со релевантната рамка за финансиско известување;**

(8) **Соодветно предупредувачко објаснување во врска со можноста за постигнување на резултатите на кои укажуваат перспективните финансиски информации;**

(s) **Датумот на извештајот кој треба да биде датумот кога се завршени постапките;**

(9) **Адреса на ревизорот; и**

(j) **Потпис.**

28. Ваквиот извештај треба да:

- Наведе дали, врз основа на испитувањето на доказите кои ги поткрепуваат претпоставките, ревизорот забележал што било што причинува ревизорот да верува дека претпоставките не обезбедуваат разумна основа за перспективните фианансиски информации.
- Изрази мислење за тоа дали перспективните финансиски информации се правилно подготвени врз основа на претпоставките и се презентирани во согласност со релевантната рамка за финансиско известување.
- Наведе дека:
  - Фактичките резултати веројатно ќе се разликуваат од перспективните финансиски информации бидејќи предвидените настани често не се случуваат како што се очекува и варирањата може да бидат материјални. На сличен начин, кога перспективните финансиски информации се искажани како опсег, треба да биде наведено дека не може да постои уверување дека фактичките резултати ќе паднат во рамките на опсегот, и
  - Во случај на проекција, перспективните финансиски информации се подготвени за (наведување на намената), користејќи збир на претпоставки кои вклучуваат хипотетички претпоставки за идните настани и дејствијата на раководството кои не мора да се очекува да се случат. Како последица, читателите се предупредуваат дека перспективните финансиски информации не се користат за други цели освен за онаа која е опишана.

29. Следува пример на **извадок од немодифициран** извештај за прогноза:

ИСПИТУВАЊЕ НА ПЕРСПЕКТИВНИ ФИНАНСИСКИ ИНФОРМАЦИИ

Ние ја испитавме прогнозата[1] во согласност со Меѓународниот стандард за ангажмани за уверување применлив на испитувањето на перспективни финансиски информации. Раководството е одговорно за прогнозата, вклучувајќи ги и претпоставките објаснети во белешката X на кои е заснована.

Врз основа на нашето испитување на доказите кои ги поткрепуваат претпоставките, не забележавме ништо што причинува да веруваме дека овие претпоставки не обезбедуваат разумна основа за прогнозата. Понатаму, според нашето мислење прогнозата е правилно подготвена врз основа на претпоставките и е презентирана во согласност со .....[2]

Фактичките резултати веројатно ќе се разликуваат од прогнозата бидејќи предвидените настани често не се случуваат како што се очекува, а варирањата може да бидат материјални.

30. Следува пример на извадок од немодифициран извештај за проекција:

Ние ја испитавме проекцијата[3] во согласност со Меѓународниот стандард за ангажмани за уверување применлив на испитувањето на перспективни финансиски информации. Раководството е одговорно за проекцијата, вклучувајќи ги и претпоставките објаснети во белешката X на кои е заснована.

Оваа проекција е подготвена за (опишување на намената). Бидејќи ентитетот е во фаза на отпочнување на работењето, проекцијата е подготвена користејќи збир на претпоставки кои вклучуваат хипотетички претпоставки за идните настани и дејствијата на раководството кои не мора да се очекува и да се случат. Како последица, читателите се предупредуваат дека, освен за целта која е опишана погоре, оваа проекција може да не биде соодветна за други цели.

Врз основа на нашето испитување на доказите кои ги поткрепуваат претпоставките, не забележавме ништо што причинува да веруваме дека овие претпоставки не обезбедуваат разумна основа за проекцијата, претпоставувајќи дека (наведете или посочете ги хипотетичките претпоставки). Понатаму, според нашето мислење проекцијата е правилно подготвена врз основа на претпоставките и е презентирана во согласност со .....[4]

Дури и да се случат настаните кои се предвидени со хипотетичките претпоставки опишани погоре, сепак фактичките резултати веројатно ќе се разликуваат од проекцијата бидејќи други предвидени настани често не се случуваат како што се очекува, а варирањата може да бидат материјални.

31. **Кога ревизорот верува дека презентирањето и обелоденувањето на перспективните финансиски информации не е адекватно, тогаш треба да изрази мислење со резерва или неповолно мислење во извештајот за перспективните финансиски информации или да се повлече од ангажманот доколку е соодветно.** Пример би бил кога финансиските информации не ги обелоденуваат адекватно последиците од кои било претпоставки кои се многу чувствителни.

32. **Кога ревизорот верува дека една или повеќе значајни претпоставки не обезбедуваат разумна основа за перспективните финансиски информации подготвени врз основа на претпоставки за најдобра проценка или дека една или повеќе значајни претпоставки не обезбедуваат разумна основа за перспективните финансиски информации со оглед на хипотетичките претпоставки, ревизорот треба или да изрази**

---

[1] Вклучете го името на ентитетот, периодот покриен со прогнозата и обезбедете погодно идентификување, како на пример по пат на посочување на бројот на страница или по пат на идентификување на поединечните извештаи.

[2] Укажете на релевантната рамка за финансиско известување.

[3] Вклучете го името на ентитетот, периодот покриен со проекцијата и обезбедете погодно идентификување, како на пример по пат на посочување на бројот на страница или по пат на идентификување на поединечните извештаи.

[4] Види фуснота 2.

**неповолно мислење во извештајот за перспективните финансиски информации или да се повлече од ангажманот.**

33. **Кога врз испитувањето влијаат услови кои ја спречуваат примената на една или повеќе постапки кои се сметаат за неопходни во дадените околности, ревизорот треба или да се повлече од ангажманот или да се воздржи од мислење и да го опише ограничувањето на делокругот во извештајот за перспективни финансиски информации.**

# МЕЃУНАРОДЕН СТАНДАРД ЗА ПОВРЗАНИ УСЛУГИ 4400

**(Претходно МСР 920)**

# АНГАЖМАНИ ЗА ИЗВРШУВАЊЕ НА ДОГОВОРЕНИ ПОСТАПКИ ВО ВРСКА СО ФИНАНСИСКИ ИНФОРМАЦИИ

(Овој стандард е во сила)

## СОДРЖИНА


| | Точка |
|---|---|
| Вовед | 1-3 |
| Цел на ангажман за договорени постапки | 4-6 |
| Општи принципи на ангажман за договорени постапки | 7-8 |
| Дефинирање на условите на ангажманот | 9-12 |
| Планирање | 13 |
| Документација | 14 |
| Постапки и докази | 15-16 |
| Известување | 17-18 |
| Додаток 1: Пример на писмо за ангажман кај ангажман за договорени постапки | |
| Додаток 2: Пример на извештај за фактички наоди во врска со обврски кон добавувачите | |


Меѓународниот стандард за поврзани услуги (МСПУ) 4400, *Ангажмани за извршување на договорени постапки во врска со финансиски информации*, треба да се чита во контекст на *Предговорот на Меѓународните стандарди за контрола на квалитетот, ревизија, уверување и поврзани услуги*, којшто ја определува примената и важењето на МСПУ.

**Вовед**

1. Целта на овој Меѓународен стандард за поврзани услуги (МСПУ) е да воспостави стандарди и обезбеди упатство за професионалните одговорности на ревизорот[1] кога е преземен ангажман за извршување на договорени постапки во врска со финансиски информации и за формата и содржината на извештајот кој го издава ревизорот за ваквиот ангажман.

2. Овој МСПУ е насочен кон ангажманите кои се однесуваат на финансиските информации. Сепак, тој може да обезбеди корисно упатство и за ангажманите кои се однесуваат на нефинансиските информации, под услов ревизорот да има адекватно познавање на предметната материја која е во прашање и да постојат разумни критериуми на кои ќе се засноваат наодите. Упатства во Меѓународните стандарди за ревизија (МСР) може да му користат на ревизорот во примената на овој МСПУ.

3. Ангажманот за извршување на договорени постапки може да го вклучува ревизорот во извршувањето на извесни постапки во врска со поединечни ставки на финансиски податоци (на пример, обврски кон добавувачите, побарувања од купувачите, набавки од поврзани страни и приходи од продажба и добивки на сегмент на ентитетот), даден финансиски извештај (на пример, биланс на состојба) или дури и целосен комплет на финансиски извештаи.

[1] Поимот ревизор се користи во рамките на објавите на Одборот за меѓународни стандарди за ревизија и уверување кога се опишува ревизијата, проверката, уверувањето и поврзаните услуги кои може да се извршуваат. Ваквото повикување не е наменето да укаже дека лицето коешто извршува проверка, уверување или поврзани услуги мора да биде и ревизорот на финансиските извештаи на ентитетот.

АНГАЖМАНИ ЗА ИЗВРШУВАЊЕ НА ДОГОВОРЕНИ ПОСТАПКИ КОИ СЕ ОДНЕСУВААТ НА ФИНАНСИСКИ ИНФОРМАЦИИ

**Цел на ангажман за договорени постапки**

4. **Целта на ангажманот за договорени постапки е ревизорот да спроведе постапки од ревизорска природа за кои ревизорот и ентитетот и кои било соодветни трети страни се договориле и да извести за фактичките наоди.**

5. Бидејќи ревизорот едноставно обезбедува извештај за фактичките наоди од договорените постапки, не се изразува никакво уверување. Наместо тоа, корисниците на извештајот самите ги проценуваат постапките и наодите за кои известува ревизорот и извлекуваат свои сопствени заклучоци од работата на ревизорот.

6. Извештајот е ограничен на оние страни кои се согласиле со постапките кои треба да бидат извршени бидејќи другите, несвесни за причините за постапките, може погрешно да ги протолкуваат резултатите.

**Општи принципи на ангажман за договорени постапки**

7. **Ревизорот треба да го почитува *Кодексот за етика на професионалните сметководители* издаден од страна на Меѓународната федерација на сметководители.** Етичките принципи кои раководат со професионалните одговорности на ревизорот за овој вид на ангажман се:

(1) Интегритет;

(2) Објективност;

(3) Професионална компетентност и должно внимание;

(4) Доверливост;

(д) Професионално однесување; и

(ѓ) Технички стандарди.

Независноста не е барање за ангажманите за договорени постапки; сепак, условите или целите на ангажманот или националните стандарди може да бараат ревизорот да се придржува кон барањата за независност на *Кодексот за етика на професионалните сметководители* на МФС. Кога ревизорот не е независен, треба да даде изјава за ефектот што може да го има непостоењето на независност во извештајот за фактичките наоди.

8. **Ревизорот треба да го спроведе ангажманот за договорени постапки во согласност со овој МСПУ и условите на ангажманот.**

**Дефинирање на условите на ангажманот**

9. **Ревизорот треба да осигура со претставници на ентитетот и, вообичаено, други определени страни кои ќе добијат копии од извештајот за фактичките наоди, дека постои јасно разбирање во однос на договорените постапки и условите на ангажманот.** Прашањата кои треба да се договорат ги вклучуваат:

- Природата на ангажманот, вклучувајќи го и фактот дека извршените постапки не преставуваат ревизија или проверка и дека, според тоа, нема да се изрази уверување.
- Наведената цел на ангажманот.
- Идентификување на финансиските информации на кои ќе се применат договорените постапки.
- Природата, временскиот распоред и обемот на конкретните постапки кои ќе се применат.
- Предвидената форма на извештајот за фактичките наоди.
- Ограничувањата во однос на дистрибуцијата на извештајот за фактичките наоди. Кога таквите ограничувања би биле во спротивност со законските барања, доколку воопшто постојат, ревизорот не треба да го прифати ангажманот.

АНГАЖМАНИ ЗА ИЗВРШУВАЊЕ НА ДОГОВОРЕНИ ПОСТАПКИ КОИ СЕ ОДНЕСУВААТ НА ФИНАНСИСКИ ИНФОРМАЦИИ

10. Во извесни околности, на пример, кога постапките биле договорени помеѓу регулаторот, претставници на дејноста и претставници на сметководствената професија, ревизорот може да не биде во состојба да дискутира за постапките со сите страни кои ќе го добијат извештајот. Во вакви случаи, ревизорот може да размисли, на пример, да дискутира за постапките кои ќе се применат со соодветни преставници на вклучените страни, да ја провери релевантната преписка од овие страни или да им испрати нацрт од видот на извештајот кој ќе биде издаден.

11. Во интерес е како на ревизорот, така и на клиентот, ревизорот да испрати писмо за ангажман во кое се документираат клучните услови на назначувањето. Писмото за ангажманот го потврдува прифаќањето на назначувањето од страна на ревизорот и помага да се одбегнат недоразбирања во врска со прашања како што се целите и делокругот на ангажманот, степенот на одговорностите на ревизорот и формата на извештаите кои треба да бидат издадени.

12. Прашањата кои би биле вклучени во писмото за ангажманот го вклучуваат следното:

- Список на постапките за кои страните се договориле да бидат извршени.
- Изјава дека дистрибуцијата на извештајот за фактичките наоди ќе биде ограничена на определените страни кои се договориле за постапките кои треба да бидат извршени.

Исто така, ревизорот може со писмото за ангажман да приложи и нацрт на видот на извештајот за фактички наоди кој ќе се објави. Пример на писмо за ангажман е прикажан во Додаток 1 кон овој МСПУ.

**Планирање**

13. **Ревизорот треба да ја планира работата така што ќе биде извршен ефективен ангажман.**

**Документација**

14. **Ревизорот треба да ги документира прашањата кои се важни при обезбедувањето на докази со кои се поткрепува извештајот за фактичките наоди, како и докази дека ангажманот бил спроведен во согласност со овој МСПУ и условите на ангажманот.**

**Постапки и докази**

15. **Ревизорот треба да ги спроведе договорените постапки и да ги користи добиените докази како основа за извештајот за фактичките наоди.**

16. Постапките кои се применуваат во ангажман за извршување на договорени постапки може да ги вклучат следните:

- Распрашување и анализа.
- Повторно пресметување, споредување и други административни проверки на точноста.
- Набљудување.
- Инспекција.
- Добивање конфирмации.

Додаток 2 на овој МСПУ е пример на извештај кој содржи илустративна листа на постапки кои може да се користат како еден дел од типичен ангажман за договорени постапки.

**Известување**

17. Извештајот за ангажман за договорени постапки треба да ја опише целта и договорените постапки на ангажманот во достатно детали за да му овозможи на читателот да ја разбере природата и обемот на извршената работа.

АНГАЖМАНИ ЗА ИЗВРШУВАЊЕ НА ДОГОВОРЕНИ ПОСТАПКИ КОИ СЕ ОДНЕСУВААТ НА ФИНАНСИСКИ ИНФОРМАЦИИ

**18. Извештајот за фактичките наоди треба да содржи:**

(1) **Наслов;**

(2) **Примател (вообичаено клиентот кој го ангажирал ревизорот да ги изврши договорените постапки);**

(3) **Идентификување на конкретните финансиски или нефинансиски информации на кои биле применети договорените постапки;**

(4) **Изјава дека извршените постапки се оние кои биле договорени со примателот;**

(5) **Изјава дека ангажманот бил извршен во согласност со Меѓународниот стандард за поврзани услуги применлив на ангажманите за договорени постапки, или пак со релевантните национални стандарди или практики;**

(ѓ) **Кога е релевантно, изјава дека ревизорот не е независен од ентитетот;**

(6) **Идентификување на целта за која биле извршени договорените постапки;**

(7) **Листа на конкретните постапки кои биле извршени;**

(8) **Опис на фактичките наоди на ревизорот, вклучувајќи и доволно детали за пронајдените грешки и отстапувања;**

(s) **Изјава дека извршените постапки не преставуваат ниту ревизија, ниту проверка и, според тоа, не се изразува уверување;**

(9) **Изјава дека доколку ревизорот извршил дополнителни постапки, ревизија или проверка, би можеле да бидат откриени други прашања за кои би било известено;**

(j) **Изјава дека извештајот е ограничен на оние страни кои се согласиле со постапките што треба да бидат извршени;**

(10) **Изјава (кога е применливо) дека извештајот се однесува само на елементите, сметките, ставките или финансиските и нефинансиските информации кои се определени и дека не се протега на финансиските извештаи на ентитетот земени како целина;**

(11) **Датум на извештајот;**

(љ) **Адреса на ревизорот; и**

(12) **Потпис на ревизорот.**

Додаток 2 на овој МСПУ содржи пример на извештај за фактички наоди издаден во однос на ангажман за извршување на договорени постапки во врска со финансиски информации.

**Перспектива на јавниот сектор**

1. *Извештајот за ангажманот во јавниот сектор може да не биде ограничен само на оние страни кои се согласиле на постапките кои треба да бидат извршени, туку и да им биде достапен на поширок круг на ентитети или луѓе (на пример, при парламентарна истрага за определено јавно претпријатие или државен сектор).*

2. *Исто така, треба да биде забележано дека мандатите на јавниот сектор може да се разликуваат значително и треба да се внимава за да се направи разлика помеѓу ангажманите кои се вистински „договорени постапки" и ангажманите кои се очекува да бидат ревизии на финансиските информации, како што се извештаите за успешноста во работењето.*

**Додаток 1**

**Пример на писмо за ангажман кај ангажман за договорени постапки**

Следното писмо треба да се користи како упатство во врска со точка 9 на овој МСПУ и не е наменето да преставува стандардно писмо. Писмото за ангажманот ќе треба да се менува во зависност од поединечните барања и околности.

До Одборот на директори или други соодветни претставници на клиентот кој го ангажирал ревизорот

Со ова писмо го потврдуваме нашето разбирање за условите и целите на нашиот ангажман и природата и ограничувањата на услугите кои ќе ги обезбедиме. Нашиот ангажман ќе биде спроведен во согласност со Меѓународниот стандард за поврзани услуги (или посочување на релевантните национални стандарди или практики) применлив на ангажманите за договорени постапки и ние ќе укажеме на ова во нашиот извештај.

Ние се договоривме да ги извршиме следните постапки и да ве известиме за фактичките наоди кои се резултат на нашата работа:

(Опис на природата, временскиот распоред и обемот на постапките кои треба да бидат извршени, вклучувајќи и конкретни посочувања, кога е применливо, на идентитетот на документите и евиденцијата кои треба да се читаат, поединците кои треба да бидат контактирани и страните од кои ќе бидат добиени конфирмации.)

Постапките кои ќе ги извршиме се наменети исклучиво да ви помогнат во (наведување на целта). Нашиот извештај не треба да се користи за која било друга цел и е наменет исклучиво за ваше информирање.

Постапките кои ќе ги извршиме не преставуваат ниту ревизија, ниту проверка направени во согласност со Меѓународните стандарди за ревизија или Меѓународните стандарди за ангажмани за проверка (или посочување на релевантните национални стандарди или практики) и, според тоа, нема да биде изразено никакво уверување.

Со нетрпение ја очекуваме целосната соработка со вашиот персонал и веруваме дека ќе ни ги стават на располагање сите евиденции, документација и други информации кои ќе бидат побарани во врска со нашиот ангажман.

Нашите надоместоци, кои ќе ги фактурирме со напредувањето на работата, се засновани на потребното време на поединците кои се назначени на ангажманот и секојдневните трошоци. Поединечните саатнини се разликуваат во зависност од степенот на вклучената одговорност и потребното искуство и вештини.

Ве молиме да ја потпишете и вратите приложената копија од ова писмо за да ни укажете дека е во согласност со вашето разбирање на условите на ангажманот, вклучувајќи ги и конкретните постапки за кои се договоривме да бидат извршени.

XYZ

Потврдено во името на АБВ претпријатието од страна на

(потпишано)

.....
Име и позиција
Датум

АНГАЖМАНИ ЗА ИЗВРШУВАЊЕ НА ДОГОВОРЕНИ ПОСТАПКИ КОИ СЕ ОДНЕСУВААТ НА ФИНАНСИСКИ ИНФОРМАЦИИ

**Додаток 2**

**Пример на извештај за фактички наоди во врска со обврски кон добавувачите**

ИЗВЕШТАЈ ЗА ФАКТИЧКИ НАОДИ

До (оние кои го ангажирале ревизорот)

Ги извршивме постапките за кои се договоривме со вас, а кои се наброени подолу, во врска со обврските кон добавувачите на претпријатието АБВ заклучно со (датум), изложени во приложените прегледи (не се прикажани во овој пример). Нашиот ангажман беше преземен во согласност со Меѓународниот стандард за поврзани услуги (или посочување на релевантните национални стандарди или практики) применлив на ангажманите за договорени постапки. Постапките беа извршени исклучиво за да ви помогнат во оценката на валидноста на обврските кон добавувачите и се резимирани на следниот начин:

1. Го добивме и проверивме збирот на бруто билансот на обврските кон добавувачите заклучно со (датум) подготвен од страна на претпријатието АБВ и го споредивме вкупниот износ со салдото на поврзаната сметка од главната книга.

2. Го споредивме приложениот список (кој не е прикажан во овој пример) на главните добавувачи и износите кои им се должат на (датум) со поврзаните имиња и износи во бруто билансот.

3. Добивме извештаи од добавувачите или побаравме добавувачите да го потврдат салдото кое им се должи на (датум).

4. Ги споредивме овие извештаи или конфирмации со износите посочени во точка 2. За износите кои не се согласуваа, добивме усогласување од претпријатието АБВ. За добиените усогласувања, ги идентификувавме и прикажавме неплатените фактури, книжните одобренија и нереализираните налози за плаќање, при што секој од нив беше поголем од ххх. Ги лоциравме и испитавме фактурите и книжните одобренија кои биле последователно применети и чековите кои биле последователно платени и утврдивме дека тие всушност требало да бидат прикажани како неплатени во усогласувањата.

За нашите наоди известуваме подолу:

(1) Во однос на ставка 1 утврдивме дека збирот е точен, а вкупниот износ усогласен.

(2) Во однос на ставка 2 утврдивме дека споредените износи се усогласени.

(3) Во однос на ставка 3 утврдивме дека има извештаи од добавувачите за сите такви добавувачи.

(4) Во однос на ставка 4 утврдивме дека износите се согласуваат, или пак во однос на износите кои не се согласуваа, утврдивме дека претпријатието АБВ подготвило усогласувања и дека книжните одобренија, фактури и нереализирани налози за плаќање над ххх се соодветно наведени како ставки за усогласување со следните отстапувања:

(Детали за отстапувањата)

Бидејќи горенаведените постапки не преставуваат ниту ревизија, ниту проверка направена во согласност со Меѓународните стандарди за ревизија или Меѓународните стандарди за ангажмани за проверка (или посочување на релевантните национални стандарди или практики), ние не изразуваме никакво уверување за обврските кон добавувачите заклучно со (датум).

Доколку извршевме дополнителни постапки или пак извршевме ревизија или проверка на финансиските извештаи во согласност со Меѓународните стандарди за ревизија или Меѓународните стандарди за ангажмани за проверка (или посочување на релевантните национални стандарди или практики), можеби ќе забележевме други прашања за кои би ве известиле.

АНГАЖМАНИ ЗА ИЗВРШУВАЊЕ НА ДОГОВОРЕНИ ПОСТАПКИ КОИ СЕ ОДНЕСУВААТ НА ФИНАНСИСКИ ИНФОРМАЦИИ

Нашиот извештај е наменет исклучиво за целта наведена во првиот пасус од овој извештај и за ваше информирање и не треба да се користи за која било друга цел или да се дистрибуира на кои било други страни. Овој извештај се однесува само на сметките и ставките кои се определени погоре и не се протега на кои било финансиски извештаи на претпријатието АБВ, земени како целина.

РЕВИЗОР

Датум
Адреса

# МЕЃУНАРОДЕН СТАНДАРД ЗА ПОВРЗАНИ УСЛУГИ 4410
(Претходно МСР 930)

# АНГАЖМАНИ ЗА КОМПИЛИРАЊЕ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ

(Овој стандард е во сила)

## СОДРЖИНА


| | Точка |
|---|---|
| Вовед | 1-2 |
| Цел на ангажман за компилација | 3-4 |
| Општи принципи на ангажман за компилација | 5-6 |
| Дефинирање на условите на ангажманот | 7-8 |
| Планирање | 9 |
| Документација | 10 |
| Постапки | 11-17 |
| Известување за ангажман за компилација | 18-19 |
| Додаток 1: Пример на писмо за ангажирање кај ангажман за компилација | |
| Додаток 2: Примери на извештаи за компилација | |


Меѓународниот стандард за поврзани услуги (МСПУ) 4410, *Ангажмани за компилирање на финансиски извештаи*, треба да се чита во контекст на *Предговорот на Меѓународните стандарди за контрола на квалитетот, ревизија, уверување и поврзани услуги*, којшто ја определува примената и важењето на МСПУ.

# АНГАЖМАНИ ЗА КОМПИЛИРАЊЕ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ

## Вовед

1. Целта на овој Меѓународен стандард за поврзани услуги (МСПУ) е да воспостави стандарди и обезбеди упатство за професионалните одговорности на сметководителот[1] кога е преземен ангажман за компилирање на финансиски информации и за формата и содржината на извештајот кој го издава сметководителот во врска со ваквата компилација.

2. Овој МСПУ е насочен кон компилацијата на финансиските информации. Сепак, тој треба да се применува до степенот до кој е изводливо и во ангажманите за компилирање на нефинансиски информации, под услов ревизорот да има адекватно познавање на предметната материја која е во прашање. Ангажманите за обезбедување на ограничена помош на клиентот при подготвувањето на финансиските извештаи (на пример, при изборот на соодветна сметководствена политика), не претставуваат ангажман за компилирање на финансиски информации.

### Цел на ангажман за компилација

3. **Целта на ангажманот за компилација е сметководителот да ја користи сметководствената стручност, наспроти ревизорската стручност, за да собере, класифицира и сумира финансиски информации.** Ова вообичаено бара намалување на деталните податоци, на разбирлива форма која е погодна за ракување без барање да се тестираат тврдењата кои се во основата на тие информации. Користените постапки не се обликувани и не му овозможуваат на сметководителот да изрази какво било уверување за финансиските информации. Сепак, корисниците на компилираните финансиски информации извлекуваат извесна корист како резултат на вклученоста на сметководителот бидејќи услугата била извршена со професионална компетентност и должно внимание.

4. Ангажманот за компилација вообичаено вклучува подготвување на финансиски извештаи (кои може, но и не мора да преставуваат целосен комплет на финансиски извештаи), но може да вклучи и собирање, класифицирање и сумирање на други финансиски информации.

### Општи принципи на ангажман за компилација

5. **Сметководителот треба да го почитува *Кодексот за етика на професионалните сметководители* издаден од страна на Меѓународната федерација на сметководители.** Етичките принципи кои раководат со професионалните одговорности на сметководителот за овој вид на ангажман се:

(1) Интегритет;

(2) Објективност;

(3) Професионална компетентност и должно внимание;

(4) Доверливост;

(д) Професионално однесување; и

(ѓ) Технички стандарди.

Независноста не е барање за ангажманот за компилација. Сепак, кога сметководителот не е независен, изјава за ваквиот ефект би стоела во извештајот на сметководителот.

6. **Во сите околности кога името на сметководителот е поврзано со финансиските информации кои се компилирани од страна на сметководителот, сметководителот треба да издаде извештај.**

### Дефинирање на условите на ангажманот

[1] За целите на овој МСПУ и за да се направи разлика помеѓу ревизијата и ангажманот за компилација, се користи поимот „сметководител" (а не „ревизор") за да се посочи на професионален сметководител во јавната практика.

АНГАЖМАНИ ЗА КОМПИЛИРАЊЕ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ

7. **Сметководителот треба да осигура дека постои јасно разбирање помеѓу клиентот и сметководителот во врска со условите на ангажманот. Прашањата кои треба да се разгледаат ги вклучуваат следните:**

   - Природата на ангажманот, вклучувајќи го и фактот дека нема да биде спроведена ниту ревизија, ниту проверка па, според тоа, нема да биде изразено никакво уверување.
   - Фактот дека од ангажманот не може да се очекува да обелодени грешки, незаконски дејствија или други неправилности, на пример, измама или проневера кои може да постојат.
   - Природата на информациите кои треба да ги достави клиентот.
   - Фактот дека раководството е одговорно за точноста и комплетноста на информациите кои му се доставени на сметководителот за комплетноста и точноста на компилираните финансиски информации.
   - Сметководствена основа на која треба да бидат компилирани финансиските информации и фактот дека таа, како и какви било познати отстапувања од истата, ќе бидат обелоденети.
   - Наменетата употреба и дистрибуција на информациите, откако ќе бидат компилирани.
   - Формата на извештајот кој треба да биде предаден во врска со компилираните финансиски информации, кога името на сметководителот ќе биде поврзано со истите.

8. Писмото за ангажманот помага при планирањето на работата за компилацијата. Во интерес е како на сметководителот, така и на ентитетот, сметководителот да испрати писмо за ангажман во кое се документираат клучните услови на назначувањето. Писмото за ангажманот го потврдува прифаќањето на назначувањето од страна на сметководителот и помага да се одбегнат недоразбирања во врска со прашања како што се целите и делокругот на ангажманот, степенот на одговорностите на сметководителот и формата на извештаите кои треба да бидат издадени. Пример на писмо за ангажман кај ангажман за компилација се наоѓа во Додаток 1 на овој МСПУ.

**Планирање**

9. **Сметководителот треба да ја планира работата така што ќе биде извршен ефективен ангажман.**

**Документација**

10. **Сметководителот треба да ги документира прашањата кои се важни при обезбедувањето на докази дека ангажманот бил спроведен во согласност со овој МСПУ и условите на ангажманот.**

**Постапки**

11. **Сметководителот треба да стекне општо разбирање за деловното работење и активностите на ентитетот и треба да биде запознаен со сметководствените принципи и практики на дејноста во којашто работи ентитетот и со формата и содржината на финансиските информации кои се соодветни во околностите.**

12. За да компилира финансиски информации, на сметководителот му е потребно општо разбирање за природата на деловните трансакции на ентитетот, формата на неговата сметководствена евиденција и сметководствената основа на која треба да бидат презентирани финансиските информации. Сметководителот вообичаено добива познавање за овие прашања преку искуството со ентитетот или по пат на распрашување на персоналот на ентитетот.

13. Освен како што е наведено во овој МСПУ, од сметководителот вообичаено не се бара да:

    (1) Спроведе какви било распрашувања на раководството за да ја процени веродостојноста и комплетноста на обезбедените информации;

(2) Ги процени интерните контроли;

(3) Верификува какви било прашања; или

(4) Верификува какви било објаснувања.

14. **Доколку сметководителот стане свесен дека информациите доставени од страна на раководството се неточни, некомплетни или на друг начин незадоволителни, сметководителот треба да го разгледа извршувањето на горенаведените постапки и да побара од раководството да обезбеди дополнителни информации. Доколку раководството одбие да обезбеди дополнителни информации, сметководителот треба да се повлече од ангажманот, информирајќи го ентитетот за причините за повлекувањето.**

15. **Сметководителот треба да ги прочита компилираните информации и да разгледа дали тие изгледаат соодветни според формата и се ослободени од очигледни материјални погрешни прикажувања.** Во оваа смисла, погрешните прикажувања ги вклучуваат следните:

- Грешки во примената на идентификуваната рамка за финансиско известување.
- Необелоденување на рамката за финансиско извстување и какви било познати отстапувања од истата.
- Необелоденување на други значајни прашања за кои сметководителот станал свесен.

**Идентификуваната рамка за финансиско известување и кои било познати отстапувања од истата треба да бидат обелоденети во рамките на финансиските информации, иако нивните ефекти не мора да бидат квантифицирани.**

16. **Доколку сметководителот стане свесен за материјални погрешни прикажувања, сметководителот треба да се обиде да договори соодветни измени и дополнувања со ентитетот. Ако не бидат направени вакви измени и дополнувања, а за финансиските информации се смета дека наведуваат на погрешни заклучоци, сметководителот треба да се повлече од ангажманот.**

***Одговорност на раководството***

17. **Сметководителот треба да добие потврда од раководството за неговата одговорност за соодветното презентирање на финансиските информации и за неговото одобрување на финансиските информации.** Ваквото потврдување може да биде обезбедено со изјави од раководството кои ја покриваат точноста и комплетноста на основните сметководствени податоци и потполното обелоденување на сите материјални и релевантни информации на сметководителот.

**Известување за ангажман за компилација**

18. **Извештаите за ангажманите за компилација треба да го содржат[2] следното:**

(1) **Наслов;**

(2) **Примател;**

(3) **Изјава дека ангажманот бил извршен во согласност со Меѓународниот стандард за поврзани услуги применлив на ангажманите за компилација, или пак со националните стандарди и практики;**

(4) **Кога е релевантно, изјава дека сметководителот не е независен од ентитетот;**

(5) **Идентификување на финансиските информации наведувајќи дека тие се засновани на информациите обезбедени од страна на раководството;**

[2] Исто така, може да биде соодветно за сметководителот да ја посочи посебната намена или странката за која информациите биле подготвени. Алтернативно, или покрај тоа, сметководителот може да додаде некоја форма на предупредување која е обликувана за да осигура дека не се користи за други цели освен за наменетите.

(ѓ) **Изјава дека раководството е одговорно за финансиските информации компилирани од страна на сметководителот;**

(6) **Изјава дека не е спроведена ниту ревизија, ниту проверка, па, според тоа, не се изразува никакво уверување за финансиските информации;**

(7) **Кога се смета за неопходно, пасус со кој се обрнува внимание на обелоденувањето на материјалните отстапувања од идентификуваната рамка за финансиско известување;**

(8) **Датум на извештајот;**

(s) **Адреса на сметководителот; и**

(9) **Потпис на сметководителот.**

*Додаток 2 на овој МСПУ содржи примери на извештаи за компилација.*

19. **Финансиските информации компилирани од страна на сметководителот треба да содржат посочување како на пример „Неревидирани", „Компилирани без ревизија или проверка" или „Посочување на извештај за компилација" на секоја страница од финансиските информации или на предната страница на потполниот комплет на финансиски извештаи.**

**Додаток 1**

**Пример на писмо за ангажирање кај ангажман за компилација**

Следното писмо треба да се користи како упатство во врска со разгледувањата истакнати во точка 7 на овој МСПУ и ќе треба да се менува во зависност од поединечните барања и околности. Овој пример е за компилација на финансиски извештаи.

До Одборот на директори или соодветните претставници на повисокото раководство

Со ова писмо го потврдуваме нашето разбирање за условите и целите на нашиот ангажман и природата и ограничувањата на услугите кои ќе ги обезбедиме.

Вие побаравте да ги извршиме следните услуги:

Врз основа на информациите кои ќе ни ги обезбедите, ние ќе ги компилираме, во согласност со Меѓународниот стандард за поврзани услуги (или посочување на релевантните национални стандарди или практики) применлив на ангажманите за компилација, билансот на состојба на претпријатието АБВ заклучно со 31 декември 19XX година, како и поврзаниот биланс на успех и извештај за парични текови за годината која завршува тогаш на парична основа. Ние нема да спроведеме постапки за ревизија или проверка во врска со овие финансиски извештаи. Според тоа, нема да изразиме никакво уверување за финансиските извештаи. Нашиот извештај за финансиските извештаи на претпријатието АБВ се очекува да гласи како што следува:

(види Додаток 2 на овој МСПУ)

Раководството е одговорно за точноста и комплетноста на информациите кои ќе ни бидат доставени и е одговорно спрема корисниците за финансиските информации кои ние ќе ги компилираме. Ова го вклучува одржувањето на адекватна сметководствена евиденција и интерни контроли, како и изборот и примената на соодветни сметководствени политики. Од нашиот ангажман не може да се очекува да обелодени дали постои измама или грешки, или пак незаконски дејствија. Сепак, ние ќе ве информираме за секое такво прашање кое ќе го забележиме.

Информациите ќе бидат подготвени во согласност со (идентификуваната рамка за финансиско известување). Секое познато отстапување од оваа рамка ќе биде обелоденето во рамките на финансиските извештаи и кога се смета за неопходно ќе се посочи и во нашиот извештај за компилација.

Ние разбираме дека наменетата употреба и дистрибуција на информациите кои ние ќе ги компилираме е (да се наведе) и дека доколку ова материјално се промени, вие ќе не информирате.

Со нетрпение ја очекуваме целосната соработка со вашиот персонал и веруваме дека ќе ни ги стават на располагање сите евиденции, документација и други информации кои ќе бидат побарани во врска со нашата компилација.

Нашите надоместоци, кои ќе ги фактурираме со напредувањето на работата, се засновани на потребното време на поединците кои се назначени на ангажманот, плус секојдневните трошоци. Поединечните саатнини се разликуваат во зависност од степенот на вклучената одговорност и потребното искуство и вештини.

Ова писмо ќе биде во сила и во наредните години, освен ако не се прекине, промени или замени.

Ве молиме да ја потпишете и вратите приложената копија од ова писмо за да ни укажете дека е во согласност со вашето разбирање на уредувањата за нашата компилација на вашите финансиски извештаи.

АНГАЖМАНИ ЗА КОМПИЛИРАЊЕ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ

XYZ

Потврдено во името на АБВ претпријатието од страна на

(потпишано)

.....
Име и позиција
Датум

АНГАЖМАНИ ЗА КОМПИЛИРАЊЕ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ

**Додаток 2**

**Примери на извештаи за компилација**

**Пример на извештај за ангажман за компилирање на финансиски извештаи**

ИЗВЕШТАЈ ЗА КОМПИЛАЦИЈА ДО.....

Врз основа на информациите обезбедени од страна на раководството, ние ги компилиравме, во согласност со Меѓународниот стандард за поврзани услуги (или посочување на релевантните национални стандарди или практики) применлив на ангажманите за компилација, билансот на состојба на претпријатието АБВ заклучно со 31 декември 19XX година, како и поврзаниот биланс на успех и извештај за парични текови за годината која завршува тогаш. Раководството е одговорно за овие финансиски извештаи. Ние не спроведовме ревизија или проверка на овие финансиски извештаи па, според тоа, не изразуваме никакво уверување за истите.[3]

СМЕТКОВОДИТЕЛ

Датум
Адреса

[3] Види фуснота 2.

АНГАЖМАНИ ЗА КОМПИЛИРАЊЕ НА ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАИ

**Пример на извештај за ангажман за компилирање на финансиски извештаи со дополнителен пасус кој посочува на отстапување од идентификуваната рамка за финансиско известување.**

ИЗВЕШТАЈ ЗА КОМПИЛАЦИЈА ДО.....

Врз основа на информациите обезбедени од страна на раководството, ние ги компилиравме, во согласност со Меѓународниот стандард за поврзани услуги (или посочување на релевантните национални стандарди или практики) применлив на ангажманите за компилација, билансот на состојба на претпријатието АБВ заклучно со 31 декември 19XX година, како и поврзаниот биланс на успех и извештај за парични текови за годината која завршува тогаш. Раководството е одговорно за овие финансиски извештаи. Ние не спроведовме ревизија или проверка на овие финансиски извештаи па, според тоа, не изразуваме никакво уверување за истите.[4]

Сакаме да ја посочиме белешката X кон финансиските извештаи бидејќи раководството одлучи да не го капитализира наемот на постројките и машините што преставува отстапување од идентификуваната рамка за финансиско известување.

СМЕТКОВОДИТЕЛ

Датум
Адреса

[4] Види фуснота 2.

# КОДЕКС ЗА ЕТИКА НА ПРОФЕСИОНАЛНИТЕ СМЕТКОВОДИТЕЛИ

## СОДРЖИНА

Стр.
**ПРЕДГОВОР....2**
**ДЕЛ А: ОПШТА ПРИМЕНА НА КОДЕКСОТ....3**
100 Вовед и основни принципи....4
110 Интегритет....8
120 Објективност....9
130 Професионална компетентност....10
140 Доверливост....11
150 Професионално однесување....13
**ДЕЛ Б: ПРОФЕСИОНАЛНИ СМЕТКОВОДИТЕЛИ ВО ЈАВНАТА ПРАКТИКА....14**
200 Вовед....15
210 Професионално назначување....19
220 Конфликт на интереси....22
230 Второ мислење....23
240 Надоместоци и други видови на награди....24
250 Рекламирање на професионални услуги....26
260 Подароци и гостопримство....27
270 Старателство на средствата на клиентот....28
280 Објективност – сите услуги....29
290 Независност – ангажмани за ревизија и проверка....30
291 Независност – други ангажмани за уверување....72
**ДЕЛ В – ПРОФЕСИОНАЛНИ СМЕТКОВОДИТЕЛИ ВО ДЕЛОВНОТО РАБОТЕЊЕ....95**
300 Вовед....96
310 Потенцијални конфликти....99
320 Подготвување и известување на информации....100
330 Дејствување со достатна експертиза....101
340 Финансиски учества....102
350 Поткуп....103
**ДЕФИНИЦИИ....105**
**ДАТУМ НА СТАПУВАЊЕ ВО СИЛА....111**

КОДЕКС ЗА ЕТИКА НА ПРОФЕСИОНАЛНИТЕ СМЕТКОВОДИТЕЛИ

## ПРЕДГОВОР

Мисијата на Меѓународната федерација на сметководители (МФС), како што е наведено во статутот, е да му служи на јавниот интерес, да продолжи да ја зајакнува сметководствената професија ширум светот, да придонесе за развој на силни меѓународни економии преку воспоставување и промовирање на придржувањето кон професионални стандарди со висок квалитет, продолжувајќи ја меѓународната конвергенција кон такви стандарди, и да зборува за прашања од јавен интерес каде што стручноста на професијата е најрелевантна. За да ја исполни оваа мисија, Одборот на МФС воспостави Одбор за меѓународни етички стандарди за сметководители за да развие и да издаде, во својата надлежност, квалитетни етички стандарди и други соопштенија за професионалните сметководители за користење ширум светот.

Овој *Кодекс за етика на професионални сметководители* ги воспоставува етичките барања за професионалните сметководители. Едно тело членка на МФС или фирма не смее да применува помалку строги стандарди од оние кои што се наведени во овој Кодекс. Меѓутоа, кога на телата членки или фирмите им е забрането со закон или пропис да се придржуваат кон извесни делови од овој Кодекс, тогаш тие треба да се придржуваат кон сите останати делови од овој Кодекс.

Некои законодавства може да имаат барања и упатства кои што се разликуваат од оние кои што се содржани во овој Кодекс. Професионалните сметководители во тие законодавства треба да бидат свесни за тие разлики и да се усогласат според построгите барања и упатства освен доколку тоа не е забрането со закон или пропис.

КОДЕКС ЗА ЕТИКА НА ПРОФЕСИОНАЛНИТЕ СМЕТКОВОДИТЕЛИ

**ДЕЛ А – ОПШТА ПРИМЕНА НА КОДЕКСОТ**

Оддел 100 Вовед и основни принципи....4
Оддел 110 Интегритет....8
Оддел 120 Објективност....9
Оддел 130 Професионална компетентност....10
Оддел 140 Доверливост....11
Оддел 150 Професионално однесување....13

КОДЕКС ЗА ЕТИКА НА ПРОФЕСИОНАЛНИТЕ СМЕТКОВОДИТЕЛИ

**ОДДЕЛ 100**
**Chapter 1 Вовед и основни принципи**

100.1 Истакнато обележје на сметководствената професија е нејзиното прифаќање на одговорноста да дејствува во јавен интерес. Според тоа, одговорноста на професионалниот сметководител не е само да ги задоволи потребите на поединечниот клиент или работодавач. При дејствувањето во јавен интерес, професионалниот сметководител треба да го запази и да се придржува кон овој Кодекс. Доколку на професионалниот сметководител му е забрането со закон или пропис да се придржува кон одредени делови од овој Кодекс, тогаш професионалниот сметководител треба да се придржува кон сите останати делови на овој Кодекс.

100.2 Овој Кодекс содржи три дела. Делот А ги воспоставува основните принципи за професионална етика на професионалните сметководители и ја дава концепциската рамка која што професионалниот сметководител треба да ја применува за да:

(а) Идентификува закани за придржувањето кон основните принципи.

(б) Ја оцени значајноста на идентификуваните закани.

(в) Примени заштитни мерки, кога е потребно, за да ги отстрани заканите или да ги намали на прифатливо ниво. Заштитна мерка е потребна кога професионалниот сметководител ќе утврди дека заканите не се на ниво на кое што разумна и информирана трета страна веројатно ќе заклучи, земајќи ги предвид сите конкретни факти и околности кои му се достапни на професионалниот сметководител во тоа време, дека придржувањето кон основните принципи не е компромитирано.

Професионалниот сметководител треба да користи професионално расудување при примената на оваа концепциска рамка.

100.3 Деловите Б и В опишуваат како се применува концепциската рамка во одредени ситуации. Тие даваат примери за заштитни мерки кои што можат да бидат применливи за да се разгледаат заканите за придржувањето кон основните принципи. Тие, исто така, опишуваат ситуации каде што не е достапна заштитна мерка за да се разгледаат заканите, и последователно, треба да се избегне околноста или односот кој што ја создава заканата. Делот Б се применува за професионалните сметководители во јавната практика. Делот В се применува за професионални сметководители во деловното работење. Професионалните сметководители во јавна практика можат да го најдат и делот В како релевантен во некои одредени околности.

100.4 Користењето на зборовите 'треба да' во овој Кодекс на професионалниот сметководител или фирмата им наметнува барање да се придржуваат кон конкретните одредби во кои што се користени зборовите 'треба да'. Придржувањето е задолжително освен доколку овој Кодекс не дозволува исклучок.

*Основни принципи*

100.5 Професионалниот сметководител треба да се придржува кон следните основни принципи:

(а) *Интегритет* - да биде искрен и чесен во сите професионални и деловни односи.

(б) *Објективност* - да не дозволи пристрасност, конфликт на интереси или несоодветни влијанија од други за да ги надвладеат професионалните или деловните расудувања.

(в) *Професионална компетентност и должно внимание* - да ги одржува професионалното знаење и вештини на нивото потребно да се осигура дека клиентот или работодавачот ќе добијат компетентни професионални услуги засновани на најновите случувања во практиката, законодавството и техниките и ќе дејствува вредно и во согласност со применливите стручни и професионални стандарди.

(г) *Доверливост* - да ја почитува доверливоста на информациите стекнати како резултат на професионален и деловен однос и, според тоа, да не ги обелоденува таквите информации на трети страни без соодветно и конкретно овластување, освен доколку не постои законско или професионално право или должност за обелоденување, ниту да се користат информациите за лична корист на професионалниот сметководител или трета страна.

(д) *Професионално однесување* - да се придржува кон релевантните закони и прописи и да избегнува какви било дејствувања кои што ја дискредитираат професијата.

Секој од овие основни принципи е подетално разгледан во Одделите 110 до 150.

*Пристап на концепциската рамка*

100.6 Околностите во кои што работат професионалните сметководители можат да креираат конкретни закани за придржувањето кон основните принципи. Невозможно е да се дефинира секоја ситуација која што креира закани за придржувањето кон основните принципи и да се специфицира соодветно дејствие. Покрај тоа, природата на ангажманите и работните задачи може да се разликуваат и, последователно, можат да се креираат различни закани, кои што бараат примена на различни заштитни мерки. Според тоа, овој Кодекс воспоставува концепциска рамка која бара професионалниот сметководител да ги идентификува, оцени, и разгледа заканите за придржувањето кон основните принципи. Овој пристап на концепциска рамка им помага на професионалните сметководители во придржувањето кон етичките барања на овој Кодекс и исполнувањето на нивната обврска да дејствуваат во јавен интерес. Таа опфаќа многу разни околности кои што креираат закани за придржувањето кон основните принципи и може да го одврати професионалниот сметководител да не заклучи дека ситуацијата е дозволена доколку таа не е конкретно забранета.

100.7 Кога професионалниот сметководител идентификува закани за придржувањето кон основните принципи и, врз основа на оценка на тие закани, утврдува дека тие не се на прифатливо ниво, тогаш професионалниот сметководител треба да утврди дали се достапни соодветни заштитни мерки и дали тие можат да се применат за да се отстранат заканите или да се намалат на прифатливо ниво. При тоа утврдување, професионалниот сметководител треба да користи професионално расудување и да земе предвид дали разумна и информирана трета страна, земајќи ги предвид сите конкретни факти и околности кои му се достапни на професионалниот сметководител во тоа време, веројатно ќе заклучи дека со примената на заштитната мерка, заканите би биле отстранети или намалени на прифатливо ниво, така што придржувањето кон основните принципи не е компромитирано.

100.8 Професионалниот сметководител треба да ги оцени сите закани за придржувањето кон основните принципи кога професионалниот сметководител знае, или може разумно да се очекува дека знае, за околности или односи кои можат да го компромитираат придржувањето кон основните принципи.

100.9 Кога ја оценува значајноста на некоја закана, професионалниот сметководител треба да ги земе предвид квалитативните, како и квантитативните фактори. Кога ја применува концепциската рамка, професионалниот сметководител може да се сретне со ситуации во кои што заканите не можат да се отстранат или да се намалат на прифатливо ниво, било бидејќи заканата е премногу значајна или бидејќи не се достапни соодветни заштитни мерки или пак тие не можат да се применат. Во такви ситуации, професионалниот сметководител ќе ја одбие или ќе ја прекине конкретната професионална услуга во која е ангажиран или, кога е неопходно, ќе даде оставка од ангажманот (во случај на професионален сметководител во јавната практика) или организацијата којашто вработува (во случај на професионален сметководител во деловното работење).

100.10 Професионалниот сметководител може ненамерно да прекрши одредба од овој Кодекс. Во зависност од природата и значајноста на прашањето, таквото ненамерно прекршување може да се смета дека не го компромитира придржувањето кон основните принципи доколку, откако се открие прекршувањето, прекршувањето е веднаш коригирано и се применат сите неопходни заштитни мерки.

КОДЕКС ЗА ЕТИКА НА ПРОФЕСИОНАЛНИТЕ СМЕТКОВОДИТЕЛИ

100.11 Кога професионалниот сметководител се среќава со невообичаени околности во кои што примената на конкретно барање од Кодексот би довело до непропорционален исход или исход кој што не е во јавен интерес,тогаш се препорачува професионалниот сметководител да се консултира со телото членка или релевантниот регулатор.

*Закани и заштити*

100.12 Заканите можат да се креираат од страна на широк опсег на односи и околности. Кога однос или околност креира закана, таквата закана може да го компромитира, или може да се очекува дека ќе го компромитира, придржувањето на професионалниот сметководител кон основните принципи. Околност или однос можат да креираат повеќе од една закана, и заканата може да влијае на придржувањето кон повеќе од еден основен принцип. Заканите спаѓаат во една или повеќе од следните категории:

(а) Закана од личен интерес – закана дека финансиско или друго учество несоодветно ќе влијаат на расудувањето или однесувањето на професионалниот сметководител.

(б) Закана од самопроверка – закана дека професионалниот сметководител нема соодветно да ги оцени резултатите од претходно направеното расудување или дадена услуга од страна на професионалниот сметководител, или од страна на друг поединец во фирмата или организацијата којашто вработува, на кои што сметководителот ќе се потпре при формирање на заклучок како дел од давањето на тековните услуги.

(в) Закана од застапништво – закана дека професионалниот сметководител ќе ја промовира позицијата на клиентот или на работодавачот до точка кога е компромитирана објективноста на професионалниот сметководител.

(г) Закана од фамилијарност – закана кај која што заради долготраен или близок однос со клиентот или работодавачот, професионалниот сметководител ќе стане премногу сочувствителен кон нивните интереси или премногу попустлив за нивната работа.

(д) Закана од заплашување – закана дека професионалниот сметководител ќе биде спречен да дејствува објективно заради фактички или воочени притисоци, вклучувајќи обиди за вршење на несоодветно влијание врз професионалниот сметководител.

100.13 Заштитни мерки се дејствија или други мерки кои што можат да ги отстранат заканите или да ги намалат на прифатливо ниво. Тие спаѓаат во две општи категории:

(а) Заштитни мерки креирани од страна на професијата, законот или регулативата.

(б) Заштитни мерки во работната средина.

100.14 Заштитните мерки креирани од страна на професијата, законот или регулативата, вклучуваат:

- Барања во врска со образование, обука и искуство за прием во професијата.
- Барања за континуиран професионален развој.
- Регулатива за корпоративно управување.
- Професионални стандарди.
- Постапки за набљудување и дисциплински постапки кај професионалните или кај регулаторните тела.
- Надворешна проверка од страна на законски овластена трета страна, на извештаите, обрасците, комуникацијата или информациите кои се произведени од страна на професионалниот сметководител.

100.15 Деловите Б и В дискутираат за заштитни мерки во работната средина за професионалните сметководители во јавната практика и професионалните сметководители во деловното работење, соодветно.

КОДЕКС ЗА ЕТИКА НА ПРОФЕСИОНАЛНИТЕ СМЕТКОВОДИТЕЛИ

100.16 Извесни заштитни мерки можат да ја зголемат веројатноста за идентификување или спречување на неетичко однесување. Таквите заштитни мерки, кои што можат да бидат креирани од страна на сметководствената професија, законите, регулативата, или организацијата којашто вработува, вклучуваат:

- Ефективен, добро-публикуван систем за поплаки на организацијата којашто вработува, професијата или регулаторот, кој што им овозможува на колегите, работодавачите и членовите на јавноста да обрнат внимание на непрофесионално или неетичко однесување.
- Експлицитно наведена должност да се пријават прекршувања на етичките барања.

*Разрешување на етички конфликти*

100.17 Од професионалниот сметководител може да се побара да разреши конфликт при придржувањето кон основните принципи.

100.18 Кога се иницира официјален или неофицијален процес за разрешување на конфликт, следните фактори, поединечно или заедно со другите фактори, може да бидат релевантни за процесот на разрешување:

(а) Релевантни фактори.

(б) Вклучени етички прашања.

(в) Основни принципи поврзани со прашањето.

(г) Воспоставени внатрешни постапки.

(д) Алтернативни текови на дејствување.

Земајќи ги предвид сите релевантни фактори, професионалниот сметководител ќе го утврди соодветниот тек на дејствување, земајќи ги предвид последиците од секој можен тек на дејствување. Доколку прашањето остане нерешено, тогаш професионалниот сметководител можеби ќе сака да се советува со други соодветни лица во рамките на фирмата или организацијата којашто вработува за да му помогне во решавањето.

100.19 Кога прашањето вклучува конфликт со, или во рамките на, некоја организација, професионалниот сметководител треба да утврди дали да побара советување со оние кои се одговорни за управување со организацијата, како што се одборот на директори или одборот за ревизија.

100.20 Може да биде во најдобар интерес на професионалниот сметководител да ја документира суштината на прашањето, деталите за сите одржани дискусии и за донесените одлуки по тоа прашање.

100.21 Доколку некој значаен конфликт не може да се разреши, професионалниот сметководител може да ја разгледа можноста да побара професионален совет од релевантното професионално тело или од правни советници. Професионалниот сметководител, општо земено, може да добие упатство за етичките прашања без да ги прекрши основните принципи за доверливост, доколку за прашањето дискутира со релевантното професионално тело, на анонимна основа, или со правен советник под заштита на законските повластувања. Случаите кога професионалниот сметководител може да размислува да побара правен совет се различни. На пример, професионалниот сметководител може да се соочи со измама, чие што известување би довело до кршење на одговорноста на професионалниот сметководител за почитување на доверливоста. Во тој случај, професионалниот сметководител може да размисли да побара правен совет за да утврди дали постои барање да извести.

100.22 Доколку, после целосно исцрпување на сите релевантни можности, етичкиот конфликт сеуште е неразрешен, професионалниот сметководител треба, кога е возможно, да одбие да остане поврзан со прашањето кое го креирало конфликтот. Професионалниот сметководител треба да утврди дали, во околностите, е соодветно да се повлече од тимот на ангажманот или конкретната задача, или да даде оставка од ангажманот, фирмата или организацијата којашто вработува.

КОДЕКС ЗА ЕТИКА НА ПРОФЕСИОНАЛНИТЕ СМЕТКОВОДИТЕЛИ

КОДЕКС ЗА ЕТИКА НА ПРОФЕСИОНАЛНИТЕ СМЕТКОВОДИТЕЛИ

**Chapter 2 ОДДЕЛ 110**

**Chapter 3 Интегритет**

110.1 Принципот на интегритет на сите професионални сметководители им ја наметнува обврската да бидат праведни и чесни во сите професионални и деловни односи. Интегритетот, исто така, укажува на објективно работење и вистинитост.

110.2 Професионален сметководител не треба свесно да биде поврзан со извештаи, обрасци, комуникации или други информации каде што професионалниот сметководител верува дека информациите:

(а) Содржат материјално погрешни изјави или изјави кои водат кон погрешни заклучоци.

(б) Содржат соопштенија или информации кои што се непромислено подготвени.

(в) Не содржат или даваат недоволно информациите од оние кои се бара да бидат вклучени, каде што таквите пропусти или недоволни информации би довеле до погрешни заклучоци.

Кога професионалниот сметководител станува свесен дека сметководителот бил поврзан со такви информации, тогаш сметководителот треба да преземе чекори за да не биде поврзан со тие информации.

110.3 Професионалниот сметководител ќе се смета дека не ја прекршува точката 110.2, доколку професионалниот сметководител обезбеди модифициран извештај во врска со прашањата содржани во точка 110.2.

КОДЕКС ЗА ЕТИКА НА ПРОФЕСИОНАЛНИТЕ СМЕТКОВОДИТЕЛИ

**Chapter 4 ОДДЕЛ 120**

**Chapter 5 Објективност**

120.1 Принципот на објективност на сите професионални сметководители им ја наметнува обврската да не го компромитираат нивното професионално или деловно расудување заради непристрасност, конфликт на интереси или несоодветно влијание од страна на други.

120.2 Професионалниот сметководител може да биде изложен на ситуации кои можат да ја нарушат неговата објективност. Не е изводливо да се дефинираат и пропишат сите вакви ситуации. Професионалниот сметководител не треба да дава професионални услуги доколку околностите или односите дозволуваат пристрасност или несоодветни влијанија врз професионалното расудување на сметководителот во однос на таа услуга.

КОДЕКС ЗА ЕТИКА НА ПРОФЕСИОНАЛНИТЕ СМЕТКОВОДИТЕЛИ

**Chapter 6 ОДДЕЛ 130**

**Chapter 7 Професионална компетентност и должно внимание**

130.1 Принципот на професионална компетентност и должно внимание на сите професионални сметководители им ги наметнува следните обврски:

(а) Да го одржуваат професионалното знаење и вештина на потребното ниво за да се осигура дека клиентите или работодавачите ќе примат компетентна професионална услуга.

(б) Кога обезбедуваат професионални услуги, да дејствуваат вредно во согласност со применливите стручни и професионални стандарди.

130.2 Компетентната професионална услуга бара примена на цврсто расудување при применувањето на професионално знаење и вештина за извршувањето на таква услуга. Професионалната компетентност може да се подели на две одделни фази:

(а) Стекнување на професионална компетентност.

(б) Одржување на професионалната компетентност.

130.3 Одржувањето на професионалната компетентност бара континуирана свесност и разбирање на релевантните стручни, професионални и деловни случувања. Континуираниот професионален развој му овозможува на професионалниот сметководител да ја развива и да ја одржи способноста компетентно да работи во рамките на професионалното опкружување.

130.4 Вредноста ја опфаќа одговорноста да дејствува во согласност со барањата за назначување, внимателност, темелност и навременост.

130.5 Професионалниот сметководител треба да преземе разумни чекори за да осигури дека оние кои работат под надлежност на професионалниот сметководител во професионален капацитет, имаат соодветна обука и надзор.

130.6 Кога е соодветно, професионалниот сметководител треба да ги информира клиентите, работодавачите или други корисници на професионалните услуги на сметководителот за ограничувањата кои се поврзани со услугите.

КОДЕКС ЗА ЕТИКА НА ПРОФЕСИОНАЛНИТЕ СМЕТКОВОДИТЕЛИ

**Chapter 8 ОДДЕЛ 140**

**Chapter 9 Доверливост**

140.1 Принципот на доверливост на сите професионални сметководители им наметнува обврска да се воздржуваат од:

(а) Обелоденување, надвор од фирмата или организацијата којашто вработува, на доверливи информации кои се стекнати како резултат на професионален или деловен однос без правилно и конкретно овластување или освен доколку не постои законско или професионално право или должност за обелоденување.

(б) Користење на доверливи информации стекнати како резултат на професионален или деловен однос за нивна лична корист или во корист на трети страни.

140.2 Професионалниот сметководител треба да одржува доверливост, и во општествената средина, и да биде подготвен на можноста за ненамерно обелоденување, особено на близок деловен соработник или член на блиското или најблиското семејството.

140.3 Професионалниот сметководител треба да одржува доверливост на информации кои се обелоденети од страна на иден клиент или работодавач.

140.4 Професионалниот сметководител треба да одржува доверливост на информации во рамките на фирмата или организацијата којашто вработува.

140.5 Професионалниот сметководител треба да преземе разумни чекори за да осигури дека персоналот под контрола на професионалниот сметководител и лицата од кои добива совет и помош ја почитуваат обврската за доверливост на професионалниот сметководител.

140.6 Потребата да се почитува принципот на доверливост продолжува дури и по завршување на односот помеѓу професионалниот сметководител и клиентот. Кога професионалниот сметководител го менува вработувањето или стекнува нов клиент, тогаш професионалниот сметководител има право да го користи претходното искуство. Меѓутоа, професионалниот сметководител не треба да користи или да обелоденува какви било информации кои се стекнати или применети како резултат на професионален или деловен однос.

140.7 Следните се околностите кога од професионалните сметководители се бара или може да се бара да обелоденат доверливи информации или кога таквото обелоденување може да биде соодветно:

(а) Обелоденувањето е дозволено со закон и е овластено од страна на клиентот или работодавачот;

(б) Обелоденувањето се бара со закон, на пример:

(i) Да се произведат документи или поинаку да се обезбедат докази во текот на судска постапка.

(ii) На соодветните јавни власти да им ги обелодени откриените кршења на законот.

(в) Кога постои професионална должност или право на обелоденување, кога не е забрането со закон:

(i) За да се усогласи со проверката на квалитетот од страна на тело членка или професионален орган.

(ii) За да одговори на распрашување или истрага од страна на тело членка или регулаторно тело.

(iii) За да ги заштити професионалните интереси на професионалниот сметководител во судски постапки.

(iv) За да ги исполни барањата на стручните стандарди и етичките барања.

КОДЕКС ЗА ЕТИКА НА ПРОФЕСИОНАЛНИТЕ СМЕТКОВОДИТЕЛИ

140.8 При одлучувањето дали да се обелоденат доверливи информации, релевантните фактори кои треба да се разгледаат ги вклучуваат и следните:

(а) Кој вид на соопштување се очекува и до кого ќе биде упатено; поконкретно, професионалниот сметководител треба да се осигура дека страните до кои ќе биде упатено соопштувањето се соодветните приматели на информациите и имаат одговорност да дејствуваат по истото.

(б) Дали сите релевантни информации се познати и поткрепени, до степенот до кој е тоа изводливо; кога ситуацијата вклучува непоткрепени факти, нецелосни информации или непоткрепени заклучоци, тогаш треба да се користи професионално расудување за да се определи видот на обелоденувањето кое треба да се направи, доколку воопшто се прави.

(в) Видот на комуникацијата која се очекува и до кого е адресирана.

(г) Дали страните до кои е адресирана комуникацијата се соодветните приматели.

КОДЕКС ЗА ЕТИКА НА ПРОФЕСИОНАЛНИТЕ СМЕТКОВОДИТЕЛИ

**Chapter 10 ОДДЕЛ 150**

**Chapter 11 Професионално однесување**

150.1 Принципот на професионално однесување на сите професионални сметководители им наметнува обврска да ги почитуваат релевантните закони и прописи и да избегнуваат дејствие за кое професионалниот сметководител знае или треба да знае дека може да ја дискредитира професијата. Ова вклучува дејствија за кои што разумна и информирана трета страна, земајќи ги предвид сите конкретни факти и околности кои што на професионалниот сметководител му се достапни во тоа време, веројатно ќе заклучи дека негативно влијаат на добрата репутација на професијата.

150.2 При рекламирањето и промовирањето себеси и својата работа, професионалните сметководители не треба да ја нарушуваат репутацијата на професијата. Професионалните сметководители треба да бидат чесни и правични и да не:

(а) Даваат нереални изјави во врска со услугите кои се во можност да ги понудат, квалификациите кои ги поседуваат или искуството кое го стекнале.

(б) Даваат омаловажувачки изјави или непоткрепени споредби со работата на другите.

КОДЕКС ЗА ЕТИКА НА ПРОФЕСИОНАЛНИТЕ СМЕТКОВОДИТЕЛИ

**ДЕЛ Б – ПРОФЕСИОНАЛНИ СМЕТКОВОДИТЕЛИ ВО ЈАВНАТА ПРАКТИКА**

Оддел 200 Вовед .....15
Оддел 210 Професионално назначување.....19
Оддел 220 Конфликт на интереси.....22
Оддел 230 Второ мислење.....23
Оддел 240 Надоместоци и други видови на награди.....24
Оддел 250 Рекламирање на професионални услуги.....26
Оддел 260 Подароци и гостопримство.....27
Оддел 270 Старателство на средствата на клиентот.....28
Оддел 280 Објективност – сите услуги.....29
Оддел 290 Независност – ангажмани за ревизија и проверка.....30
Оддел 291 Независност – други ангажмани за уверување.....72

КОДЕКС ЗА ЕТИКА НА ПРОФЕСИОНАЛНИТЕ СМЕТКОВОДИТЕЛИ

**ОДДЕЛ 200**

**Вовед**

200.1 Овој дел од Кодексот опишува како се применува концепциската рамка која што е содржана во Делот А во одредени ситуации за професионалните сметководители во јавната практика. Овој Дел не ги опишува сите околности и односи кои што може да ги сретне професионалниот сметководител во јавната практика и кои што креираат или можат да креираат закани за придржувањето кон основните принципи. Според тоа, професионалниот сметководител во јавната практика се охрабрува да внимава на такви околности и односи.

200.2 Професионалниот сметководител во јавната практика не треба свесно да се ангажира во кое било деловно работење, занимање или активност кои што ги обезвреднуваат или можат да ги обезвреднат интегритетот, објективноста или добрата репутација на професијата и следствено нема да бидат во согласност со основните принципи.

*Закани и заштитни мерки*

200.3 Придржувањето кон основните принципи може да биде под закана на широк опсег на околности и односи. Природата и значајноста на заканите можат да се разликуваат во тоа дали тие произлегле во врска со давање на услуги на клиент на ангажман за ревизија и дали клиентот на ангажман за ревизија е ентитет од јавен интерес, на клиент на ангажман за уверување кој што не е клиент на ангажман за ревизија или на клиент на ангажман без уверување.

Заканите спаѓаат во една или повеќе од следните категории:

(а) Личен интерес.

(б) Самопроверка.

(в) Застапување.

(г) Фамилијарност.

(д) Заплашување.

Овие закани се дискутираат подетално во делот А на овој Кодекс

200.4 Примери на околности коишто креираат закана од личен интерес за професионалниот сметководител во јавната практика вклучуваат:

- Член на тимот на ангажман за уверување има директно финансиско учество во клиентот на ангажман за уверување.
- Фирмата има прекумерна зависност од вкупните надоместоци од даден клиент.
- Член на тимот на ангажманот за уверување има значително близок деловен однос со клиентот на ангажманот за уверување.
- Фирмата е загрижена во врска со можноста од губење на значаен клиент.
- Член на тимот на ангажманот за ревизија склучува договор за вработување со клиентот на ангажманот за ревизија.
- Фирмата склучува договор со неизвесен надоместок во врска со ангажман за уверување.
- Професионалниот сметководител открива значајна грешка кога ги оценува резултатите од претходните професионални услуги извршени од страна на член на фирмата на професионалниот сметководител.

200.5 Примери на околности коишто креираат закана од самопроверка за професионалниот сметководител во јавната практика вклучуваат:

- Фирма која издава извештај за уверување за ефективноста на работењето на финансиските системи по дизајнирањето или воспоставувањето на системите.

- Фирма која ги подготвила првобитните податоци кои биле користени за генерирање на евиденцијата која е предмет на ангажман за уверување.

- Член на тимот на ангажманот за уверување којшто е, или до неодамна бил, директор или службеник кај клиентот.

- Член на тимот на ангажманот за уверување којшто е, или до недамна бил, вработен кај клиентот на позиција да врши значајно влијание врз предметната материја на ангажманот.

- Фирмата која извршува услуги за клиент на ангажман за уверување кои директно влијаат врз информациите за предметната материја на ангажманот за уверување.

200.6 Примери на околности коишто креираат закана од застапување за професионалниот сметководител во јавната практика вклучуваат:

- Фирмата промовира акции на даден клиент на ангажман за ревизија.

- Професионалниот сметководител дејствува како застапник во име на клиентот на ангажманот за ревизија во судски спор или при решавање на спорови со трети страни.

200.7 Примери на околности коишто креираат закана од фамилијарност за професионалниот сметководител во јавната практика вклучуваат:

- Член на тимот на ангажманот за уверување чијшто член на блиското или најблиското семејство е директор или службеник кај клиентот.

- Член на тимот на ангажманот за уверување чијшто близок член на блиското или најблиското семејство е вработен кај клиентот и е на позиција да врши значајно влијание врз предметната материја на ангажманот.

- Директор или службеник кај клиентот или вработен на позиција на која може да врши значајно влијание врз предметната материја на ангажманот неодамна бил ангажиран како партнер на ангажманот.

- Професионалниот сметководител прима подароци или приоритетен третман од страна на клиентот, освен доколку вредноста не е безначајна или не доведува до последици.

- Повисокиот персонал има долготрајна соработка со клиентот на ангажманот за уверување.

200.8 Примери на околности коишто креираат закана од заплашување за професионалниот сметководител во јавната практика вклучуваат:

- Фирмата е под закана од отпуштање од страна на клиентот на ангажманот.

- Клиентот на ангажманот за ревизија укажува дека нема да и го додели планираниот договор за ангажман без уверување на фирмата, доколку фирмата продолжи да не се согласува со сметководствениот третман на клиентот за одредена трансакција.

- Клиентот и се заканува на фирмата со судски спор.

- Фирмата е под притисок несоодветно да го намали обемот на извршена работа со цел да се намалат надоместоците.

- Професионалниот сметководител чувствува притисок да се согласи со расудувањето на вработен кај клиентот бидејќи вработениот има поголема стручна подготовка за тоа прашање.

КОДЕКС ЗА ЕТИКА НА ПРОФЕСИОНАЛНИТЕ СМЕТКОВОДИТЕЛИ

- Професионалниот сметководител е информиран од страна на партнер на фирмата дека планираното унапредување нема да се случи освен доколку сметководителот не се согласи со несоодветниот сметководствен третман на клиентот на ангажманот за ревизија.

200.9 Заштитните мерки кои можат да ги отстранат или да ги намалат заканите на прифатливо ниво спаѓаат во две општи категории:

(а) Заштитни мерки креирани од страна на професијата, законот или регулативата.

(б) Заштитни мерки во работната средина.

Во точката 100.14 на Дел А на овој Кодекс, дадени се примери за заштитни мерки креирани од страна на професијата, законот или регулативата.

200.10 Професионалниот сметководител во јавната практика треба да врши расудување за да утврди како најдобро да се справи со заканите кои што не се на прифатливо ниво, дали да ја отстрани заканата или да ја намали на прифатливо ниво со примена на заштитни мерки или со престанок или одбивање на прифаќање на релевантниот ангажман. При вршењето на ова расудување, професионалниот сметководител во јавна практика треба да разгледа дали разумна и информирана трета страна, земајќи ги предвид сите конкретни факти и околности кои му се достапни на професионалниот сметководител во тоа време, веројатно е дека ќе заклучи дека заканите би биле отстранети или намалени на прифатливо ниво преку примена на заштитните мерки, така што нема да се компромитира придржувањето кон основните принципи. Ова разгледување ќе зависи од прашања како што се значајноста на заканата, природата на ангажманот и структурата на фирмата.

200.11 Во работната средина, релевантните заштитни мерки ќе бидат различни во зависност од околностите. Заштитните мерки во работната средина се состојат од заштитни мерки за целата фирма и заштитни мерки поврзани со ангажманот.

200.12 Примери на заштитни мерки за целата фирма во работната средина вклучуваат:

- Раководство на фирмата кое ја нагласува важноста на придржувањето кон основните принципи.

- Раководство на фирмата кое воспоставува очекување дека членовите на тимовите на ангажманите за уверување ќе дејствуваат во интерес на јавноста.

- Политики и постапки за воспоставување и следење на контролата на квалитетот на ангажманите.

- Документирани политики во врска со потребата за идентификување на заканите за придржувањето кон основните принципи, оценување на значајноста на тие закани и примена на заштитните мерки заради отстранување или намалување на заканите на прифатливо ниво или, кога не се достапни или не можат да се применат соодветни заштитни мерки, престанок или неприфаќање на релевантниот ангажман.

- Документирани внатрешни политики и постапки кои бараат придржувањето кон основните принципи.

- Политики и постапки кои ќе ја овозможат идентификацијата на учествата или односите помеѓу фирмата или членовите на тимовите на ангажманите и клиентите.

- Политики и постапки за следење на и, доколку е потребно, управување со потпирањето врз приходите примени од поединечен клиент.

- Користење на различни партнери и тимови на ангажманите со издвоени линии на одговорност за обезбедувањето на услуги за ангажман без уверување на клиентот на ангажманот за уверување.

- Политики и постапки кои им забрануваат на поединците кои не се членови на тимот на ангажманот несоодветно да влијаат врз резултатот на ангажманот.

- Навремено соопштување на политиките и постапките на фирмата, вклучувајќи ги сите нивни промени, на сите партнери и професионален персонал, и соодветна обука и образование за таквите политики и постапки.

- Назначување на член на повисокиот менаџмент како одговорен за надгледување на адекватното функционирање на системот за контрола на квалитет на фирмата.

- Давање совети на партнерите и професионалниот персонал на клиентите на ангажманите за уверување и поврзаните ентитети од кои се бара да бидат независни.

- Дисциплински механизам за промовирање на придржувањето кон политиките и постапките.

- Објавени политики и постапки за поттикнување и овластување на персоналот да комуницира со повисоките нивоа во фирмата во врска со секое прашање кое се однесува на придржувањето кон основните принципи а кое ги загрижува.

200.13 Примери на заштитни мерки поврзани со ангажманот во работната средина вклучуваат:

- Ангажирање на професионален сметководител кој што не бил вклучен во услугата која не е ангажман за уверување да ја провери извршената работа на услугата која не е ангажман за уверување или поинаку да даде совет, според потребата.

- Ангажирање на професионален сметководител кој не бил член на тимот на ангажманот за уверување да ја провери работата извршена на ангажманот за уверување или да даде совет, според потребата.

- Консултирање на независна трета страна, како што е одборот на независни директори, професионално регулаторно тело или друг професионален сметководител.

- Дискутирање на етички прашања со оние кои се одговорни за управувањето на клиентот.

- Обелоденување на природата на обезбедените услуги и степенот на наплатените надоместоци пред оние кои се одговорни за управување на клиентот.

- Ангажирање на друга фирма за извршување или повторно извршување на дел од ангажманот.

- Ротирање на повисокиот персонал на тимот на ангажманот за уверување.

200.14 Во зависност од природата на ангажманот, професионалниот сметководител во јавната практика може да биде во можност да се потпре и на заштитните мерки кои што ги воспоставил клиентот. Меѓутоа, не може да се потпре само на таквите заштитни мерки за да ги намали заканите на прифатливо ниво.

200.15 Примери за заштитни мерки во рамките на системите и постапките на клиентот вклучуваат:

- Клиентот бара лица кои не се од раководството за да го потврдат или одобрат назначувањето на фирмата која ќе го изврши ангажманот.

- Клиентот има компетентен персонал со искуство и повисока позиција за да носат одлуки поврзани со управувањето.

- Клиентот воспоставил внатрешни постапки кои осигуруваат објективни избори при договарањето на ангажманите без уверување.

- Клиентот има структура за корпоративно управување која обезбедува соодветен надзор и комуникација во врска со услугите на фирмата.

КОДЕКС ЗА ЕТИКА НА ПРОФЕСИОНАЛНИТЕ СМЕТКОВОДИТЕЛИ

**ОДДЕЛ 210**

**Професионално назначување**

*Прифаќање на клиентот*

210.1 Пред да прифати однос со нов клиент, професионалниот сметководител во јавната практика ќе утврди дали прифаќањето би креирало какви било закани за придржувањето кон основните принципи. Потенцијалните закани за интегритетот или професионалното однесување можат да произлезат од, на пример, несигурни прашања поврзани со клиентот (неговите сопственици, раководството или активностите).

210.2 Прашања кај клиентот кои што, доколку се познати, би можеле да претставуваат закана за придржувањето кон основните принципи вклучуваат, на пример, вклученост на клиентот во незаконски активности (како што се перење пари), нечесност или несигурни практики за финансиско известување.

210.3 Професионалниот сметководител во јавната практика треба да ја оцени значајноста на сите закани и кога е потребно да примени заштитни мерки за тие да се отстранат или да се намалат на прифатливо ниво.

Примери за такви заштитни мерки вклучуваат:

- Стекнување на сознанија и разбирање за клиентот, неговите сопственици, раководството и оние кои се одговорни за неговото управување и деловните активности.
- Осигурување дека клиентот ќе се обврзе да ги подобри практиките за управување со претпријатието или интерните контроли.

210.4 Кога не е можно заканите да се намалат на прифатливо ниво, тогаш професионалниот сметководител во јавната практика треба да не прифати воспоставување на однос со клиентот.

210.5 Се препорачува професионалниот сметководител во јавната практика периодично да врши проверка на одлуките за прифаќање на ангажмани со клиенти кои се повторуваат.

*Прифаќање на ангажманот*

210.6 Основниот принцип за професионална компетентност и должно внимание му наметнува обврска на професионалниот сметководител во јавната практика да ги обезбедува само оние услуги кои што професионалниот сметководител е компетентен да ги изврши. Пред да прифати ангажман со конкретен клиент, професионалниот сметководител во јавната практика треба да утврди дали прифаќањето ќе креира какви било закани за придржувањето кон основните принципи. На пример, закана од личен интерес за професионалната компетентност и должното внимание се креира доколку тимот на ангажманот не ги поседува, или не може да ги стекне, потребните способности за правилно спроведување на ангажманот.

210.7 Професионалниот сметководител во јавната практика треба да ја оцени значајноста на заканите и, кога е потребно, да примени заштитни мерки, за да ги отстрани заканите или да ги намали на прифатливо ниво. Примерите за такви заштитни мерки вклучуваат:

- Стекнување на соодветно разбирање за природата на деловното работење на клиентот, сложеноста на неговото работење, конкретните барања на ангажманот и целта, природата и делокругот на работата која треба да се изврши.
- Стекнување на сознанија за релевантните дејности и предметни материи.
- Поседување или добивање на искуство со релевантните регулаторни барања или барања за известување.
- Назначување на достатен персонал со потребните способности.
- Користење на експерти, кога е потребно.
- Договарање за реалната временска рамка за извршување на ангажманот.

- Придржување кон политиките и постапките за контрола на квалитет кои што се дизајнирани да обезбедат разумно уверување дека конкретните ангажмани се прифаќаат само кога тие можат да бидат компетентно извршени.

210.8 Кога професионалниот сметководител во јавната практика има намера да се потпре на совет или работа на експерт, професионалниот сметководител во јавната практика треба да утврди дали таквото потпирање е загарантирано. Треба да се разгледаат следните фактори: репутацијата, стручност, расположливи ресурси и применливи професионални и етички стандарди. Таквите информации можат да се добијат од претходната соработка со експертот или советување со други.

*Промени во професионалното назначување*

210.9 Професионалниот сметководител во јавната практика од кој е побарано да замени друг професионален сметководител во јавната практика, или кој размислува да достави понуда за ангажман кој што во моментот е кај друг професионален сметководител во јавната практика, треба да утврди дали постојат какви било причини, професионални или поинакви, за да не го прифати ангажманот, како што се околности кои креираат закани за придржувањето кон основните принципи кои што не можат да се отстранат или да се намалат на прифатливо ниво преку примена на заштитни мерки. На пример, може да постои закана за професионалната компетентност и должното внимание, доколку професионалниот сметководител во јавната практика го прифати ангажманот пред да ги знае сите релевантни факти.

210.10 Професионалниот сметководител во јавната практика треба да ја оцени значајноста на сите закани. Во зависност од природата на ангажманот, за ова можеби ќе биде потребна комуникација со постојниот сметководител за да се воспостават фактите и околностите во врска со предложената промена, така што професионалниот сметководител во јавната практика ќе може да одлучи дали би било прикладно да го прифати ангажманот. На пример, очигледните причини за промена на назначувањето може да не ги одразуваат целосно фактите и може да укажуваат на несогласувања со постојниот сметководител кои што можат да влијаат на одлуката за прифаќање на ангажманот.

210.11 Треба да се применуваат заштитни мерки, кога е потребно, за да се отстранат сите закани или да се намалат на прифатливо ниво. Примери на заштитни мерки вклучуваат:

- Кога се одговара на барања за доставување на понуди, пред прифаќање на ангажманот, потребно е воспоставување на контакт со постојниот сметководител, така што ќе може да се испита дали постојат какви било професионални или други причини зошто не треба да се прифати ангажманот.

- Да се побара од постојниот сметководител да ги обезбеди информациите кои што му се нему познати за сите факти или околности за кои, според мислењето на постојниот сметководител, треба да биде свесен предложениот сметководител при носењето на одлука за тоа дали да го прифати ангажманот.

- Добивање на потребните информации од други извори.

Кога заканите не можат да се отстранат или да се намалат на прифатливо ниво преку примена на заштитни мерки, тогаш професионалниот сметководител во јавната практика треба, освен доколку не е задоволен во врска со потребните факти на друг начин, да не го прифати ангажманот.

210.12 Од професионалниот сметководител во јавната практика може да биде побарано да преземе комплементарна или дополнителна работа на работата на постојниот сметководител. Таквите околности може да креираат закани за професионалната компетентност и должното внимание кои ќе произлезат од, на пример, недостатокот или нецелосност на информации. Треба да се оцени значајноста на сите закани и кога е потребно да се применат заштитни мерки за да се отстрани заканата или да се намали на прифатливо ниво. Пример за таква заштитна мерка е известување до постојниот сметководител за предложената работа, што на постојниот сметководител ќе му даде

можност да ги обезбеди сите релевантни информации кои се потребни за правилно извршување на работата.

210.13 Постојниот сметководител е обврзан за доверливост. Дали на тој професионален сметководител му е дозволено или од него се бара да дискутира за работите на клиентот со предложениот сметководител ќе зависи од природата на ангажманот и од:

(а) Тоа дали добил дозвола од клиентот за да го направи тоа.

(б) Законските и етичките барања кои се однесуваат на таквата комуникација и обелоденување, кои што се различни во различни законодавства.

Околностите во кои што од професионалниот сметководител се бара или може да се бара да обелодени доверливи информации или каде што таквото обелоденување може поинаку да биде соодветно, се дадени во Оддел 140 на Дел А во овој Кодекс.

210.14 Професионалниот сметководител во јавната практика ќе треба, општо земено, да добие дозвола од клиентот, по можност написмено, за да започне дискусија со постојниот сметководител. Откако ќе ја добие дозволата, постојниот сметководител треба да се придржува кон релевантните законски и други прописи кои важат за такви барања. Кога постојниот сметководител обезбедува информации, тие треба да се обезбедат чесно и недвосмислено. Доколку предложениот сметководител не е во можност да стапи во комуникација со постојниот сметководител, тогаш предложениот сметководител треба да ги преземе потребните чекори за на друг начин да ги добие информациите во врска со сите можни закани, како што е преку распрашување на трети страни или испитување на повисокото раководство или на оние кои се одговорни за управувањето на клиентот.

КОДЕКС ЗА ЕТИКА НА ПРОФЕСИОНАЛНИТЕ СМЕТКОВОДИТЕЛИ

**ОДДЕЛ 220**

**Конфликт на интереси**

220.1 Професионалниот сметководител во јавната практика треба да ги преземе потребните чекори за да ги идентификува околностите кои што би можеле да доведат до конфликт на интереси. Таквите околности можат да креираат закани за придржувањето кон основните принципи. На пример, закана за објективноста може да се креира кога професионалниот сметководител во јавната практика му конкурира директно на клиентот или има заедничко вложување или сличен договор со главниот конкурент на клиент. Закана за објективноста или доверливоста може да се креира и кога професионалниот сметководител во јавната практика извршува услуги за клиенти чии интереси се во конфликт или клиентите се во меѓусебен спор во врска со прашањето или трансакцијата кои се разгледуваат.

220.2 Професионалниот сметководител во јавната практика треба да ја оцени значајноста на сите закани и кога е потребно да примени заштитни мерки за да ги отстрани заканите или да ги намали на прифатливо ниво. Пред да го прифати или да го продолжи односот со клиентот или конкретниот ангажман, професионалниот сметководител во јавната практика треба да ја оцени значајноста на сите закани кои се креирани од страна на деловните учества или односи со клиентот или трета страна.

220.3 Во зависност од околностите кои што довеле до конфликтот, обично потребно е да се примени една од следните заштитни мерки:

(а) Да се извести клиентот за деловното учество или активностите на фирмата кои што би можеле да претставуваат конфликт на интереси и да се добие нивна согласност да се дејствува во такви околности.

(б) Да се известат сите познати релевантни страни дека професионалниот сметководител во јавната практика дејствува за две или повеќе страни во однос на прашање каде што нивните соодветни интереси се во конфликт и да се добие нивна согласност за таквото дејствување.

(в) Да се извести клиентот дека професионалниот сметководител во јавната практика не дејствува исклучително за некој клиент при обезбедувањето на предложените услуги (на пример, во одреден сектор на пазарот или во однос на конкретна услуга) и да се добие нивната согласност за таквото дејствување.

220.4 Професионалниот сметководител треба, исто така, и да утврди дали да примени една или повеќе од следните заштитни мерки:

(а) Користење на одделни тимови на ангажманот.

(б) Постапки за да се спречи пристап до информации (на пр., строга физичка разделеност на таквите тимови, доверливо и безбедно архивирање на податоци).

(в) Јасно упатство за членовите на тимот на ангажманот за прашањата кои се однесуваат на безбедноста и доверливоста.

(г) Користење на договори за доверливост потпишани од страна на вработените и партнерите на фирмата.

(д) Редовна проверка на примената на заштитните мерки од страна на поединец на повисока позиција кој не е вклучен во релевантните ангажмани со клиентот.

220.5 Кога конфликтот на интереси креира закана за еден или повеќе основни принципи, вклучувајќи ги објективноста, доверливоста или професионалното однесување, која што не може да се отстрани или да се намали на прифатливо ниво преку примена на заштитни мерки, тогаш професионалниот сметководител во јавната практика не треба да го прифати конкретниот ангажман или треба да даде оставка од еден или повеќе ангажмани кои се во конфликт.

220.6 Кога професионалниот сметководител во јавната практика побарал согласност од клиентот за да дејствува за друга страна (која што може да биде или да не биде постојниот клиент) по однос на прашање каде што соодветните интереси се во конфликт и клиентот одбива да даде таква согласност, тогаш професионалниот

сметководител во јавната практика не треба да продолжи да дејствува за една од страните за прашањето од кое произлегува конфликтот на интереси.

КОДЕКС ЗА ЕТИКА НА ПРОФЕСИОНАЛНИТЕ СМЕТКОВОДИТЕЛИ

**ОДДЕЛ 230**

**Второ мислење**

230.1 Ситуации каде што од професионалниот сметководител во јавната практика се бара во име на компанија или ентитет кој што не е постојниот клиент да обезбеди второ мислење за примената на стандардите за сметководство, ревизија, известување или други стандарди или принципи за конкретни околности или трансакции, може да креираат закани за придржувањето кон основните принципи. На пример, може да постои закана за професионалната компетентност и должното внимание во околности каде што второто мислење не е засновано на истата група на факти кои што му биле достапни на постојниот сметководител или е засновано на несоодветни докази. Постоењето и значајноста на која било закана ќе зависи од околностите на барањето и од сите други достапни факти и претпоставки кои се однесуваат на изразувањето на професионално расудување.

230.2 Кога од него ќе се побара да обезбеди такво мислење, професионалниот сметководител во јавната практика треба да ја оцени значајноста на сите закани и кога е потребно да примени заштитни мерки за да ги отстрани заканите или да ги намали на прифатливо ниво. Примери за такви заштитни мерки вклучуваат барање дозвола од клиентот за да контактира со постојниот сметководител, опишување на ограничувањата околу какво било мислење во комуникација со клиентот и обезбедување на копија од мислењето за постојниот сметководител.

230.3 Доколку компанијата или ентитетот кои што го бараат мислењето не дозволат комуникација со постојниот сметководител, тогаш професионалниот сметководител во јавната практика треба да утврди дали, земајќи ги предвид сите околности, е соодветно да го обезбеди побараното мислење.

КОДЕКС ЗА ЕТИКА НА ПРОФЕСИОНАЛНИТЕ СМЕТКОВОДИТЕЛИ

**ОДДЕЛ 240**

**Надоместоци и други видови на награди**

240.1 Кога склучува договор за професионални услуги, професионалниот сметководител во јавната практика може да понуди каков било надоместок кој што смета дека е соодветен. Фактот дека еден професионален сметководител во јавната практика може да понуди помал надоместок од друг сметководител не е неетички, самиот по себе. Сепак, може да постојат закани за придржувањето кон основните принципи кои што произлегуваат од нивото на понудените надоместоци. На пример, закана од личен интерес за професионалната компетентност и должното внимание се креира доколку понудениот надоместок е толку мал што за таа цена можеби ќе биде тешко да се изврши ангажманот во согласност со стручните и професионалните стандарди.

240.2 Постоењето и значајноста на сите креирани закани ќе зависи од повеќе фактори како што се нивото на понудениот надоместок и услугите за кои тој се однесува. Треба да се оцени значајноста на секоја закана и кога е потребно да се применат заштитни мерки за да се отстрани заканата или да се намали на прифатливо ниво. Примерите за такви заштитни мерки вклучуваат:

- Да се запознае клиентот со условите на ангажманот и, особено, со основата на која се наплаќаат надоместоците и кои услуги се опфатени со понудениот надоместок.
- Назначување на соодветно време и квалификуван персонал за задачата.

240.3 Неизвесните надоместоци се користат за одредени видови на ангажмани без уверување.[3] Меѓутоа, во одредени околности тие можат да креираат закани за придржувањето кон основните принципи. Тие можат да креираат закана од личен интерес за објективноста. Постоењето и значајноста на таквите закани ќе зависи од фактори кои вклучуваат:

- Природата на ангажманот.
- Опсегот на можните износи на надоместоци.
- Основата врз која се утврдува надоместокот.
- Дали исходот или резултатот од трансакцијата ќе биде проверен од страна на независна трета страна.

240.4 Треба да се оцени значајноста на сите такви закани и кога е потребно да се применат заштитни мерки за да се отстрани заканата или да се намали на прифатливо ниво. Примери за такви заштитни мерки вклучуваат:

- Однапред напишан договор со клиентот за основата за наградување.
- Обелоденување на работата која ја извршил професионалниот сметководител во јавната практика и основата за наградување до корисниците за кои е наменета услугата.
- Политики и постапки за контрола на квалитет.
- Проверка на работата која ја извршил професионалниот сметководител во јавната практика од страна на независна трета страна.

240.5 Во одредени околности, професионалниот сметководител во јавната практика може да прими надоместок за препорачување или провизија која се однесува на клиентот. На пример, кога професионалниот сметководител во јавната практика нема да ја обезбеди конкретната услуга која била побарана, може да прими надоместок за препорачување на клиентот на друг професионален сметководител во јавната практика или друг експерт. Професионалниот сметководител во јавната практика може да прими провизија од трета страна (на пр., добавувач на софтвер) во врска со продажба на

[3] Неизвесните надоместоци за услуги за ангажман без уверување кои му се обезбедени на клиентот на ангажманот за ревизија и други клиенти на ангажмани за уверување се опфатени во Оддел 290 на овој дел од Кодексот.

добра и услуги на клиентот. Прифаќањето на таков надоместок за препорачување или провизија креира закана од личен интерес за објективноста и професионалната компетентност и должно внимание.

240.6 Професионалниот сметководител во јавната практика може исто така да плати надоместок за препорачување за да добие клиент, на пример, кога клиентот продолжува како клиент на друг професионален сметководител во јавната практика, но бара услуги од специјалист кои што не ги нуди постојниот сметководител. Плаќањето на таков надоместок за препорачување исто така креира закана од личен интерес за објективноста и професионалната компетентност и должното внимание.

240.7 Треба да се оцени значајноста на сите такви закани и кога е потребно да се применат заштитни мерки за да се отстрани заканата или да се намали на прифатливо ниво. Примери за такви заштитни мерки вклучуваат:

- На клиентот да му се обелоденат сите договори за плаќање на надоместок за препорачување на друг професионален сметководител за работата која е препорачана.
- На клиентот да му се обелоденат сите договори за примање на надоместок за препорачување за препорачувањето на клиентот на друг професионален сметководител во јавната практика.
- Однапред да се добие договор од клиентот за договарањето на провизии во врска со продажба на добра и услуги од страна на трета страна на клиентот.

240.8 Професионалниот сметководител во јавната практика може да купи дел од или цела друга фирма врз основа на тоа дека плаќањата ќе се вршат на поединци кои претходно ја поседувале фирмата или на нивни наследници или имоти. Ваквите плаќања не се сметаат за провизии или надоместоци за препорачување за целите на точките 240.5 – 240.7 погоре.

КОДЕКС ЗА ЕТИКА НА ПРОФЕСИОНАЛНИТЕ СМЕТКОВОДИТЕЛИ

**ОДДЕЛ 250**

**Рекламирање на професионални услуги**

250.1 Кога професионалниот сметководител во јавната практика бара нова работа преку огласување или друга форма на рекламирање, може да постои закана за придржувањето кон основните принципи. На пример, закана од личен интерес за придржувањето кон основните принципи за професионално однесување се креира доколку услугите, постигнувањата или производите се рекламираат на начин кој што не е конзистентен со тој принцип.

250.2 Професионалниот сметководител во јавната практика кога рекламира професионални услуги не треба да ја руши репутацијата на професијата. Професионалниот сметководител во јавната практика треба да биде чесен и да не:

(а) Дава прекумерни изјави за услугите кои што ги нуди, за квалификациите кои што ги поседува или за стекнатото искуство.

(б) Дава потценувачки посочувања или непоткрепени споредби за работата на другите.

Доколку професионалниот сметководител во јавната практика се сомнева за тоа дали е соодветен предложениот облик на огласување или рекламирање, тогаш професионалниот сметководител во јавната практика треба да ја разгледа можноста да побара совет од релевантното професионално тело.

КОДЕКС ЗА ЕТИКА НА ПРОФЕСИОНАЛНИТЕ СМЕТКОВОДИТЕЛИ

**ОДДЕЛ 260**

**Подароци и гостопримство**

260.1 Клиентот може на професионалниот сметководител во јавната практика или на член на најблиското или **блиското семејството**[4] да им понуди подароци или гостопримство. Таквата понуда може да креира закани за придржувањето кон основните принципи. На пример, доколку се прифати подарокот од клиентот може да се креира закана од личен интерес или закана од фамилијарност за објективноста; од можноста таквите понуди да се обелоденат во јавноста може да се креира закана од заплашување за објективноста.

260.2 Постоењето и значајноста на заканите ќе зависи од природата, вредноста и намерата на понудата. Кога подароците или гостопримството се понудени така што разумна и информирана трета страна, земајќи ги предвид сите конкретни факти и околности, ќе ги смета за незначајни и без последици, тогаш професионалниот сметководител во јавната практика може да заклучи дека понудата е направена во редовниот тек на деловното работење без конкретна намера да се влијае на донесувањето одлука или обезбедувањето информации. Во такви случаи, професионалниот сметководител во јавната практика може да заклучи дека сите закани за придржувањето кон основните принципи се на прифатливо ниво.

260.3 Професионалниот сметководител во јавната практика треба да ја оцени значајноста на сите закани и кога е потребно да примени заштитни мерки за да ги отстрани заканите или да ги намали на прифатливо ниво. Кога заканите не можат да се отстранат или да се намалат на прифатливо ниво преку примена на заштитни мерки, тогаш професионалниот сметководител во јавната практика не треба да ја прифати таквата понуда.

[4] Види дефиниции.

КОДЕКС ЗА ЕТИКА НА ПРОФЕСИОНАЛНИТЕ СМЕТКОВОДИТЕЛИ

**ОДДЕЛ 270**

**Старателство на средствата на клиент**

270.1 Професионалниот сметководител во јавната практика не треба да преземе старателство на парите на клиентот или други средства освен доколку тоа не му е дозволено со закон и, доколку е така, во согласност со сите дополнителни законски должности кои се однесуваат на професионалниот сметководител во јавната практика кој ги чува таквите средства.

270.2 Чувањето на средства на клиентот креира закана за придржувањето кон основните принципи; на пример, постои закана од личен интерес за професионалното однесување и може да биде и закана од личен интерес за објективноста која произлегува од чувањето на средствата на клиентот. Професионалниот сметководител во јавната практика на кој му се доверени парите (или другите средства) кои им припаѓаат на други, треба:

(а) Да ги чува таквите средства одделно од личните средства и средствата на фирмата.

(б) Да ги користи средствата само за целта за која што се наменети.

(в) Постојано да биде подготвен да дава отчет за тие средства и сите генерирани приходи, дивиденди или добивки, на сите лица кои што имаат право да добиваат такви информации.

(г) Да се придржува кон сите релевантни закони и прописи кои се однесуваат на чувањето и евидентирањето на таквите средства.

270.3 Како дел од постапките за прифаќање на клиент и ангажман за услуги кои можат да вклучуваат чување на средства на клиентот, професионалниот сметководител во јавната практика треба да спроведе соодветна истрага во врска со изворот на таквите средства и да ги земе предвид законските и регулаторните обврски. На пример, доколку средствата биле добиени од незаконски активности, како што е перење пари, тогаш би се креирала закана за придржувањето кон основните принципи. Во такви ситуации, професионалниот сметководител треба да ја разгледа можноста да побара правен совет.

КОДЕКС ЗА ЕТИКА НА ПРОФЕСИОНАЛНИТЕ СМЕТКОВОДИТЕЛИ

**ОДДЕЛ 280**

**Објективност – сите услуги**

280.1 Професионалниот сметководител во јавната практика кога обезбедува каква било професионална услуга треба да утврди дали постојат закани за придржувањето кон основните принципи за објективноста кои произлегуваат од имањето учество во, или однос со, клиентот или неговите директори, службеници или вработени. На пример, закана од фамилијарност за објективноста може да се креира од семејни или блиски лични или деловни односи.

280.2 Професионалниот сметководител во јавната практика кој обезбедува услуга за ангажман за уверување треба да биде независен од клиентот на ангажманот за уверување. Умствената независност и независноста во однесувањето се неопходни за да му се овозможи на професионалниот сметководител во јавната практика да изрази заклучок, и да се види дека изразува заклучок, без пристрасност, конфликт на интерес или несоодветно влијание на други. Одделите 290 и 291 даваат конкретно упатство за барањата за независност за професионалниот сметководител во јавната практика кога извршува ангажмани за уверување.

280.3 Постоењето на закани за објективноста кога се обезбедува каква било професионална услуга ќе зависи од конкретните околности на ангажманот и природата на работата која што ја извршува професионалниот сметководител во јавната практика.

280.4 Професионалниот сметководител во јавната практика треба да ја оцени значајноста на сите закани и кога е потребно да примени заштитни мерки за да ги отстрани заканите или да ги намали на прифатливо ниво. Примери за такви заштитни мерки вклучуваат:

- Повлекување од тимот на ангажманот.
- Постапки за надзор.
- Престанок на финансиските или деловните односи од кои што произлегува заканата.
- Дискутирање за прашањето со повисокото ниво на раководство во фирмата.
- Дискутирање за прашањето со оние кои се одговорни за управување на клиентот.

Доколку заштитните мерки не можат да ја отстранат или да ја намалат заканата на прифатливо ниво, тогаш професионалниот сметководител треба да не го прифати или да го прекине релевантниот ангажман.

КОДЕКС ЗА ЕТИКА НА ПРОФЕСИОНАЛНИТЕ СМЕТКОВОДИТЕЛИ

**ОДДЕЛ 290**

**НЕЗАВИСНОСТ – АНГАЖМАНИ ЗА РЕВИЗИЈА И ПРОВЕРКА**

**СОДРЖИНА**


| | Точка |
|---|---|
| Структура на одделот | 290.1 |
| Пристап на концепцискатa рамка за независноста | 290.4 |
| Мрежи и фирми од мрежата | 290.13 |
| Ентитети од јавен интерес | 290.25 |
| Поврзани ентитети | 290.27 |
| Оние кои се одговорни за управување | 290.28 |
| Документација | 290.29 |
| Период на ангажманот | 290.30 |
| Спојувања и стекнувања | 290.33 |
| Други разгледувања | 290.39 |
| Примена на пристапот на концепцискатa рамка за независноста | 290.100 |
| Финансиски учества | 290.102 |
| Заеми и гаранции | 290.118 |
| Деловни односи | 290.124 |
| Семејни и лични односи | 290.127 |
| Вработување кај клиент на ангажман за ревизија | 290.134 |
| Времено назначување на персонал | 290.142 |
| Неодамнешни услуги кај клиентот на ангажман за ревизија | 290.143 |
| Работење како директор или службеник кај клиент на ангажман за ревизија | 290.146 |
| Долгорочна поврзаност на повисокиот персонал (вклучувајќи ротирање на партнерите) со клиентот на ангажман за ревизија | 290.150 |
| Обезбедување на услуги за ангажман без уверување на клиентите на ангажманите за ревизија | 290.156 |
| Одговорности на раководството | 290.162 |
| Подготвување на сметководствена евиденција и финансиски извештаи | 290.167 |
| Услуги на вреднување | 290.175 |
| Даночни услуги | 290.181 |
| Услуги на интерна ревизија | 290.195 |
| Услуги од областа на ИТ системи | 290.201 |
| Услуги за поддршка на судски спорови | 290.207 |
| Правни услуги | 290.209 |
| Услуги за регрутирање | 290.214 |
| Услуги за корпоративни финансии | 290.216 |
| Надоместоци | 290.220 |
| Надоместоци – релативна големина | 290.220 |
| Надоместоци – доспеани | 290.223 |
| Неизвесни надоместоци | 290.224 |
| Политики за вреднување и надоместување | 290.228 |
| Подароци и гостопримство | 290.230 |
| Фактички или судски спор под закана | 290.231 |
| Извештаи кои вклучуваат ограничување на употребата и дистрибуирањето | 290.500 |

КОДЕКС ЗА ЕТИКА НА ПРОФЕСИОНАЛНИТЕ СМЕТКОВОДИТЕЛИ

**Структура на одделот**

290.1 Овој оддел ги разгледува барањата за независност на ангажманите за ревизија и ангажманите за проверка, кои што се ангажмани за уверување кај кои што професионалниот сметководител во јавната практика изразува заклучок за финансиските извештаи. Таквите ангажмани се состојат од ангажмани за ревизија и проверка за да се направи извештај за целосен комплет на финансиски извештаи и поединечен финансиски извештај. Барањата за независност за ангажманите за уверување кои што не се ангажмани за ревизија или за проверка се разгледани во оддел 291.

290.2 Во одредени околности кои што вклучуваат ангажмани за ревизија каде што извештајот на ревизорот вклучува ограничување на употребата и дистрибуирањето и се задоволени дадени извесни услови, барањата за независност во овој оддел можат да се модификуваат како што е дадено во точките 290.500 до 290.514. Модификациите не се дозволени во случај на ревизија на финансиски извештаи која се бара со закон или регулатива.

290.3 Во овој оддел, поимите:

- 'Ревизија', 'тим на ангажман за ревизија', 'ангажман за ревизија', 'клиент на ангажман за ревизија' и 'извештај за ревизијата', вклучуваат проверка, тим на ангажман за проверка, ангажман за проверка, клиент на ангажман за проверка и извештај за проверката.

- 'Фирма' вклучува фирма од мрежа, освен доколку не е поинаку наведено.

**Пристап на концепциската рамка кон независноста**

290.4 Во случај на ангажмани за ревизија, во јавен интерес е, и оттука, се бара со овој Кодекс за етика, членовите на тимовите за ревизија, фирмите и фирмите од мрежа да бидат независни од клиентите на ревизијата.

290.5 Целта на овој оддел е да им помогне на фирмите и на членовите на тимовите за ревизија при примената на пристапот на концепциската рамка кој што е опишан подолу за да се постигне и да се одржува независноста.

290.6 Независноста се состои од:

*Умствена независност*

Состојба на умот која дозволува изразување на заклучок без влијанија кои го компромитираат професионалното расудување, дозволувајќи му на поединецот да дејствува со интегритет и да користи објективност и професионален скептицизам.

*Независност во однесување*

Одбегнување на факти и околности кои се толку значајни што разумна и информирана трета страна, земајќи ги предвид сите конкретни факти и околности, веројатно ќе заклучи дека интегритетот, објективноста или професионалниот скептицизам на фирмата или на член на тимот на ангажманот за ревизија се компромитирани.

290.7 Професионалните сметководители треба да го применуваат пристапот на концепциската рамка за:

(а) Идентификување на заканите по независноста.

(б) Оценување на значајноста на идентификуваните закани.

(в) Примена на заштитни мерки, кога е потребно, за да ги отстранат заканите или да ги намалат на прифатливо ниво.

Кога професионалниот сметководител ќе утврди дека не се расположиви или не можат да се применат заштитни мерки за да се отстранат заканите или да се намалат на прифатливо ниво, тогаш професионалниот сметководител треба да ја отстрани околноста или односот кој што ги креира заканите или да не го прифати или да го прекине ангажманот за ревизија.

КОДЕКС ЗА ЕТИКА НА ПРОФЕСИОНАЛНИТЕ СМЕТКОВОДИТЕЛИ

Професионалниот сметководител при примената на концепциската рамка треба да користи професионално расудување.

290.8 Многу различни околности, или комбинации на околности, може да бидат релевантни при разгледувањето на заканите по независноста. Невозможно е да се дефинира секоја ситуација која креира закани по независноста и да се специфицира соодветно дејствие. Затоа, овој Кодекс воспоставува концепциска рамка која бара од фирмите и членовите на тимовите на ангажманите за ревизија да ги идентификуваат, оценат и разгледаат заканите по независноста. Пристапот на концепциската рамка му помага на професионалниот сметководител во практика да се приддржува кон етичките барања на овој Кодекс. Тој опфаќа многу варијации на околности кои што можат да креираат закани по независноста и можат да го одвратат професионалниот сметководител да не заклучи дека ситуацијата е дозволена доколку таа не е конкретно забранета.

290.9 Точките 290.100 и понатаму, опишуваат како треба да се применува пристапот на концепциската рамка за независноста. Овие точки не ги разгледуваат сите околности и односи кои креираат или можат да креираат закани по независноста.

290.10 При одлучувањето дали да го прифати или продолжи ангажманот, или дали одреден поединец може да биде член на тимот на ангажманот за ревизија, фирмата треба да ги идентификува и да ги оцени заканите по независноста. Доколку заканите не се на прифатливо ниво, и треба да се донесе одлука за тоа дали да се прифати ангажманот или дали одреден поединец да се вклучи во тимот на ангажманот за ревизија, фирмата треба да утврди дали се достапни заштитни мерки за да се отстранат заканите или да се намалат на прифатливо ниво. Доколку треба да се донесе одлука за тоа дали да се продолжи ангажманот, фирмата треба да утврди дали кои било постојни заштитни мерки ќе продолжат да дејствуваат за да се отстранат заканите или да се намалат на прифатливо ниво или дали ќе треба да се применат други заштитни мерки или дали ангажманот треба да се прекине. Секогаш кога фирмата за време на ангажманот ќе добие нови информации во врска со закана по независноста, фирмата треба да ја оцени значајноста на заканата во согласност со пристапот на концепциската рамка.

290.11 Во текот на овој оддел, се посочува значајноста на заканите по независноста. При оценување на значајноста на заканата, се земаат предвид квалитативните и квантитативните фактори.

290.12 Овој оддел, во најголем број случаи, не ја пропишува конкретната одговорност на поединците во рамките на фирмата за дејствија кои се поврзани со независноста бидејќи одговорноста може да биде различна во зависност од големината, структурата и организацијата на фирмата. Меѓународните стандарди за контрола на квалитет бараат од фирмата да воспостави политики и постапки кои се дизајнирани за да и обезбедат разумно уверување дека независноста се одржува кога се бара од страна на релевантните етички барања. Покрај тоа, меѓународните стандарди за ревизија бараат од партнерот на ангажманот да формира заклучок за придржувањето кон барањата за независност кои се однесуваат на ангажманот.

**Мрежи и фирми од мрежа**

290.13 Доколку фирмата се смета дека е фирма од мрежа, тогаш фирмата треба да биде независна од клиентите на ангажманите за ревизија на другите фирми во рамките на мрежата (освен доколку не е поинаку наведено во овој Кодекс). Барањата за независност во овој оддел кои се однесуваат на фирма од мрежа се однесуваат на кој било ентитет, како што се канцеларија за консалтинг или професионално право, кој што ја задоволува дефиницијата за фирма од мрежа без оглед на тоа дали самиот ентитет ја задоволува дефиницијата за фирма.

290.14 За да ја зголемат својата способност да обезбедуваат професионални услуги, фирмите често формираат поголеми структури со други фирми и ентитети. Дали овие поголеми структури формираат мрежа зависи од одредени факти и околности, а не зависи од тоа дали фирмите и ентитетите се правно одделени и различни. На пример, поголема структура може да биде формирана само за да се олесни извршувањето на работата, која што самата по себе не ги задоволува потребните критериуми за да сочини мрежа. Алтернативно, поголема структура може да биде таква што е формирана за соработка

и фирмите делат заедничко трговско име, заеднички систем на контрола на квалитет или значителни професионални ресурси и, последователно, се смета дека е мрежа.

290.15 Расудувањето за тоа дали поголемата структура е мрежа треба да се донесе во смисол на тоа дали разумна и информирана трета страна, земајќи ги предвид сите конкретни факти и околности, веројатно ќе заклучи дека ентитетите се поврзани на таков начин што постои мрежа. Ова расудување треба да се применува конзистентно во рамките на мрежата.

290.16 Кога поголема структура е формирана за соработка и е јасно насочена кон остварување добивка или делење на трошоци помеѓу ентитетите во рамките на структурата, тогаш се смета дека е мрежа. Меѓутоа, делењето на незначајни трошоци самото посебе не креира мрежа. Покрај тоа, доколку делењето на трошоците е ограничено само на оние трошоци кои се поврзани со развивање на методологии, прирачници или семинари за обука за ревизија, ова самото по себе нема да креира мрежа. Понатаму, поврзување помеѓу фимата и поинаку неповрзан ентитет за заеднички да обезбедуваат услуги или да развиваат производи, самото по себе не креира мрежа.

290.17 Кога поголема структура е формирана за соработка и ентитетите во рамките на структурата делат заедничка сопственост, контрола или управување, тогаш се смета дека е мрежа. Ова може да се постигне преку договор или на други начини.

290.18 Кога поголема структура е формирана за соработка и ентитетите во рамките на структурата делат заеднички полтики и постапки за контрола на квалитет, тогаш се смета дека е мрежа. За оваа цел, зеднички политики и постапки за контрола на квалитет се оние кои што се дизајнирани, воспоставени и следени низ целата поголема структура.

290.19 Кога поголема структура е формирана за соработка и ентитетите во рамките на структурата делат заедничка деловна стратегија, тогаш се смета дека е мрежа. Делење на зедничка деловна стратегија вклучува договор од страна на ентитетите дека ќе постигнат заеднички стратешки цели. Ентитетот не се смета дека е фирма од мрежа само бидејќи тој соработува со друг ентитет единствено за заеднички да одговорат на барањето за понуда за обезбедување на професионална услуга.

290.20 Кога поголема структура е формирана за соработка и ентитетите во рамките на структурата делат заедничко заштитетно име, тогаш се смета дека е мрежа. Заедничко заштитено име вклучува заеднички иницијали и заедничко име. Фирмата се смета дека користи заедничко заштитно име доколку таа, на пример, кога партнерот на фирмата го потпишува извештајот за ревизија, го вклучува заштитното име како дел од, или заедно со, името на таа фирма.

290.21 Иако фирмата не припаѓа на мрежа и не користи заедничко заштитно име како дел од своето име на фирмата, таа може да се однесува како да припаѓа на мрежа доколку на својот меморандум или промотивен материјал посочува дека е член на здружение на фирми. Според тоа, доколку не се внимава на тоа како фирмата го објаснува таквото членство, може да се креира впечаток дека фирмата припаѓа на мрежа.

290.22 Доколку фирмата продава составен дел на својата практика, понекогаш договорот за продажба обезбедува дека, за ограничен временски период, компонентата може да продолжи да го користи името на фирмата, или елемент на името, иако повеќе не е поврзана со фирмата. Во такви околности, додека двата ентитети можат да работат под истото име, фактите се такви дека тие не припаѓаат на поголема структура која е формирана за соработка и, според тоа, не се фирми од мрежа. Тие ентитети треба да утврдат како да го обелоденат фактот дека не се фирми од мрежа кога се претставуваат себеси пред надворешни страни.

290.23 Кога поголема структура е формирана за соработка и ентитетите во рамките на структурата делат значителен дел од професионалните ресурси, тогаш се смета дека е мрежа. Професионалните ресурси вклучуваат:

- Заеднички системи кои на фирмите им овозможуваат да разменуваат информации како што се податоци за клиентот, евиденција за наплата и време.
- Партнери и вработени.
- Технички одделенија кои даваат совети за технички прашања или прашања кои се специфични за дејноста, трансакции или настани за ангажманите за уверување.
- Методологија за ревизија или прирачници за ревизија.
- Семинари и ресурси за обука.

290.24 Одлуката за тоа дали заедничките професионални ресурси се значителни, и според тоа фирмите се фирми од мрежа, треба да се донесе врз основа на релевантните факти и околности. Кога заедничките ресурси се ограничени на заедничка методологија за ревизија или прирачници за ревизија, без размена на персонал или информации за клиентот или пазарот, не е веројатно дека заедничките ресурси ќе бидат значителни. Истото се однесува за давање заедничка обука. Меѓутоа, кога заедничките ресурси вклучуваат размена на лица или информации, како што е кога вработените се одбираат од заедничка база, или во рамките на поголема структура креирано е заедничко техничко одделение за да им обезбеди технички совет на фирмите кои учествуваат во структурата кои што тие треба да го следат, тогаш поверојатно е дека разумна и информирана трета страна ќе заклучи дека заедничките ресурси се значителни.

**Ентитети од јавен интерес**

290.25 Одделот 290 содржи дополнителни одредби кои го одразуваат степенот на јавен интерес за одредени ентитети. За целите на овој оддел, ентитети од јавен интерес се:

(а) Сите ентитети кои котираат на берза.

(б) Секој ентитет кој што во регулатива или закон е дефиниран како ентитет од јавен интерес или (б) за кој што со регулатива или закон се бара ревизијата да биде извршена со придржување кон истите барања за независност кои што се однесуваат на ревизија на ентитетите кои котираат на берза. Таквата регулатива може да биде донесена од страна на кој било релевантен регулатор, вклучувајќи го регулаторот за ревизија.

290.26 Фирмите и телата членки се охрабруваат да утврдат дали да третираат дополнителни ентитети, или одредени категории на ентитети, како ентитети од јавен интерес бидејќи тие имаат голем број и широк опсег на заинтересирани страни. Факторите кои треба да се разгледаат вклучуваат:

- Природата на деловното работење, како што е чување на средства во својство на старател за голем број на заинтересирани страни. Примерите можат да вклучат финансиски институции, како што се банки и осигурителни компании и пензиски фондови.
- Големината.
- Бројот на вработените.

**Поврзани ентитети**

290.27 Во случај кога клиентот на ангажманот за ревизија е ентитет кој котира на берза, посочувањата на клиентот на ангажманот за ревизија кои се дадени во овој оддел ги вклучуваат поврзаните ентитети на клиентот (освен доколку не е поинаку наведено). За сите други клиенти на ангажмани за ревизија, посочувањата на клиентот на ангажман за ревизија кои се дадени во овој оддел ги вклучуваат поврзаните ентитети врз кои клиентот има посредна или непосредна контрола. Кога тимот на ангажманот за ревизија знае или има причина да верува дека односот или околностите кои вклучуваат друг поврзан ентитет на клиентот се релевантни за оценувањето на независноста на фирмата од клиентот, тогаш клиентот треба да го вклучи тој поврзан ентитет кога ги идентификува и оценува заканите по независноста и кога применува соодветни заштитни мерки.

КОДЕКС ЗА ЕТИКА НА ПРОФЕСИОНАЛНИТЕ СМЕТКОВОДИТЕЛИ

**Оние кои се одговорни за управување**

290.28 Дури и кога не се бара со овој Кодекс, применливите стандарди за ревизија, закон или регулатива, се охрабрува редовна комуникација помеѓу фирмата и оние кои се одговорни за управување со клиентот на ангажманот за ревизија во врска со односи и други прашања кои би можеле, според мислењето на фирмата, разумно да влијаат на независноста. Таквата комуникација им овозможува на оние кои се одговорни за управувањето (а) да ги разгледаат расудувањата на фирмата при идентификување и оценување на заканите по независноста, (б) да ја разгледаат соодветноста на применетите заштитни мерки за да се отстранат заканите или да се намалат на прифатливо ниво, и (в) да преземат соодветно дејствие. Таквиот пристап може да биде од особена помош во поглед на заканите од заплашување и фамилијарност.

**Документација**

290.29 Документацијата обезбедува докази за расудувањата на професионалниот сметководител при формирањето на заклучоци во врска со придржувањето кон барањата за независност. Отсуството на документација не е пресудно за да се утврди дали фирмата земала предвид одредено прашање ниту за тоа дали таа е независна.

Професионалниот сметководител треба да ги документира заклучоците во врска со придржувањето кон барањата за независност и суштината на сите релевантни дискусии кои што ги поткрепуваат тие заклучоци. Според тоа:

(а) Кога се потребни заштитни мерки за да се намали заканата на прифатливо ниво, професионалниот сметководител треба да ја документира природата на заканата и воспоставените или применетите заштитни мерки кои што ја намалуваат заканата на прифатливо ниво.

(б) Кога заканата барала значителна анализа за да се утврди дали биле потребни заштитни мерки и професионалниот сметководител заклучил дека не биле потребни бидејќи заканата веќе била на прифатливо ниво, професионалниот сметководител треба да ја документира природата на заканата и причината за заклучокот.

**Период на ангажманот**

290.30 Од клиентот на ангажманот за ревизија се бара независност во текот на времетраењето на периодот на ангажманот и периодот опфатен во финансиските извештаи. Периодот на ангажманот почнува кога тимот на ангажманот за ревизија ќе почне да спроведува услуги за ревизија. Периодот на ангажманот завршува кога ќе биде издаден извештајот за ревизијата. Кога ангажманот има повторлива природа, тогаш тој завршува со известувањето од која било страна дека професионалниот однос е прекинат или со издавањето на финалниот извештај за ревизијата, во зависност од тоа што ќе се случи подоцна.

290.31 Кога ентитетот ќе стане клиент на ангажман за ревизија во текот на или по периодот опфатен со финансиските извештаи за кои фирмата ќе изрази мислење, тогаш фирмата треба да утврди дали какви било закани по независноста се креирани од:

- Финансиските или деловните односи со клиентот на ангажманот за ревизија во текот на или по периодот опфатен со финансиските извештаи, но пред прифаќањето на ангажманот за ревизија.
- Претходните услуги обезбедени на клиентот на ангажманот за ревизија.

290.32 Доколку на клиентот на ангажманот за ревизија му биле обезбедени услуги за ангажман без уверување, во текот на или по периодот опфатен со финансиските извештаи, но пред тимот на ангажманот за ревизија да започне да извршува ревизорски услуги и тие услуги не би биле дозволени во текот на периодот на ангажманот за ревизија, фирмата треба да ги оцени сите закани по независноста кои се креирани со услугата. Доколку заканата не е на прифатливо ниво, тогаш ангажманот за ревизија треба да биде прифатен само доколку се применат заштитни мерки за да се отстранат сите закани или да се намалат на прифатливо ниво. Примерите за вакви заштитни мерки вклучуваат:

КОДЕКС ЗА ЕТИКА НА ПРОФЕСИОНАЛНИТЕ СМЕТКОВОДИТЕЛИ

- Да не се вклучува персоналот кој ги обезбедил услугите за ангажман без уверување како членови на тимот на ангажманот за ревизија.

- Ангажирање на професионален сметководител да ја провери работата на ангажманот за ревизија и ангажманот без уверување, како што е соодветно.

- Да се ангажира друга фирма за да ги оцени резултатите од услугите за ангажман без уверување или ангажирање на друга фирма повторно да ги изврши услугите кои се ангажман без уверување до степенот до кој е потребно за да ѝ се овозможи да ја преземе одговорноста за таа услуга.

**Спојувања и стекнувања**

290.33 Кога, како резултат на спојување или стекнување, ентитетот станува поврзан ентитет на клиентот на ангажманот за ревизија, фирмата треба да ги идентификува претходните и тековните учества и односи со поврзаниот ентитет кои што, земајќи ги предвид расположивите заштитни мерки, би можеле да влијаат на нејзината независност и оттука нејзината способност да продолжи со ангажманот за ревизија по датумот на стапување на сила на спојувањето или стекнувањето.

290.34 Фирмата треба да ги преземе потребните чекори за да ги прекине, до датумот на стапување на сила на спојувањето или стекнувањето, сите тековни учества или односи кои не се дозволени според овој Кодекс. Меѓутоа, доколку такво тековно учество или однос не можат разумно да се прекинат до датумот на стапување на сила на спојувањето или стекнувањето, на пример, бидејќи поврзаниот ентитет не може до датумот на стапување на сила уредно да изврши преминување на друг обезбедувач на услуги кои се ангажман без уверување кои ги обезбедува фирмата, тогаш фирмата треба ја оцени заканата која е креирана од таквото учество или однос. Колку што е позначајна заканата, толку е поверојатно дека ќе биде компромитирана објективноста на фирмата и нема да може да продолжи како ревизор. Значајноста на заканата ќе зависи од фактори како што се:

- Природата и значајноста на учеството или односот.

- Природата и значајноста на односот со поврзаниот ентитет (на пример, дали поврзаниот ентитет е подружница или матично претпријатие).

- Должината на временскиот период додека учеството или односот можат разумно да се прекинат.

Фирмата треба да дискутира со оние кои се одговорни за управување за причините зошто учеството или односот не можат разумно да се прекинат до датумот на стапување на сила на спојувањето или стекнувањето и за оценувањето на значајноста на заканата.

290.35 Доколку оние кои се одговорни за управување побараат од фирмата да продолжи како ревизор, фирмата тоа ќе го направи само доколку:

(а) Учеството или односот ќе бидат прекинати колку што е разумно можно побрзо и во сите случаи во рамките на шест месеци од датумот на стапување на сила на спојувањето или стекнувањето.

(б) Кој било поединец кој што има такво учество или однос, вклучувајќи ги оние кои што произлегле од извршување на услуги за ангажман без уверување кои не би биле дозволени според овој оддел, нема да биде член на тимот на ангажманот за ревизија или нема да биде поединецот одговорен за проверка на контрола на квалитет на ангажманот.

(в) Се применат соодветни преодни мерки, според потребите, и се дискутираат со оние кои се одговорни за управувањето. Примерите за преодни мерки вклучуваат:

- Ангажирање на професионален сметководител да ја провери ревизорската работа или работатата на ангажман без уверување, како што е соодветно.

КОДЕКС ЗА ЕТИКА НА ПРОФЕСИОНАЛНИТЕ СМЕТКОВОДИТЕЛИ

- Ангажирање на професионален сметководител, кој што не е член на фирмата да изрази мислење за финансиските извештаи, да изврши проверка која е еквивалентна на ангажман на проверка на контрола на квалитет.

- Ангажирање на друга фирма за да ги оцени резултатите од услугата за ангажман без уверување или ангажирање на друга фирма за повторно да ги изврши услугите за ангажманот без уверување до степенот до кој е потребно за да ѝ се овозможи да ја преземе одговорноста за таа услуга.

290.36 Фирмата можеби завршила значителен дел од работата на ревизијата пред датумот на стапување на сила на спојувањето или стекнувањето и може да ги заврши преостанатите ревизорски постапки во рамките на кус временски период. Во такви околности, доколку оние кои се одговорни за управувањето побараат од фирмата да ја заврши ревизијата додека продолжува со учеството или односот идентификувани во 290.33, тогаш фирмата треба да го направи тоа само доколку:

(а) Ја оценила значајноста на заканата креирана од таквото учество или однос и дискутирала за оценката со оние кои се одговорни за управувањето.

(б) Се придржува кон барањата од точка 290.35(ii) – (iii).

(в) Престанува да биде ревизор не подоцна од издавањето на извештајот за ревизијата.

290.37 Кога се разгледувааат претходните и тековните учества и односи опфатени во точките 290.33 до 290.36, фирмата треба да утврди дали, дури и ако можат да бидат задоволени сите барања, учествата и односите креираат закани кои што би биле толку значителни што ќе се компромитира објективноста и, доколку е така, фирмата треба да престане да биде ревизор.

290.38 Професионалниот сметководител треба да ги документира сите учества и односи опфатени со точките 290.34 до 290.36 кои што нема да престанат до датумот на стапување на сила на спојувањето или стекнувањето и причините зошто тие нема да бидат прекинати, применетите преодни мерки, резултатите од дискусиите со оние кои се одговорни за управувањето и причината зошто претходните и тековните учества и односи не креираат закани кои што би станале толку значајни така што би се компромиртирала објективноста.

**Други разгледувања**

290.39 Може да постојат ситуации кога се случува ненамерно кршење на овој оддел. Доколку се случи такво ненамерно кршење, општо земено ќе се смета дека не ја компромитира независноста доколку фирмата има воспоставено соодветни политики и постапки за контрола на квалитет, еквивалентни со оние кои се бараат според Меѓународните стандарди за контрола на квалитет, за да ја одржува независноста и, откако ќе се открие, кршењето веднаш да се корегира и да се применат сите потребни заштитни мерки за да се отстранат сите закани или да се намалат на прифатливо ниво. Фирмата треба да утврди дали да дискутира за прашањето со оние кои се одговорни за управувањето.

**Точките 290.40 до 290.99 намерно се оставени празни.**

**Примена на пристапот на концепциската рамка за независноста**

290.100 Точките 290.102 до 290.231 опишуваат конкретни околности и односи кои креираат или можат да креираат закани по независноста. Точките ги опишуваат можните закани и заштитните мерки кои би можеле да бидат соодветни за да се отстранат заканите или да се намалат на прифатливо ниво и идентификуваат одредени ситуации каде што не постојат заштитни мерки кои би можеле да ги намалат заканите на прифатливо ниво. Точките не ги опишуваат сите ситуации и односи кои креираат или можат да креираат закани по независнота. Фирмата и членовите на тимот на ангажманот за ревизија треба да ги оценат импликациите од слични, но различни, околности и односи и да утврдат дали кога е потребно можат да се применат заштитни мерки,

вклучувајќи ги заштитните мерки во точките 200.12 до 200.15, за да се отстранат заканите или да се намалат на прифатливо ниво.

290.101 Точките 290.102 до 290.126 содржат посочувања кон материјалноста на финансиското учество, заемите или гаранциите, или значајноста на деловните односи. За целите на утврдување на тоа дали таквото учество е материјално за некој поединец, може да се земе предвид комбинираната нето вредност на имотот на поединецот и членови на најблиското семејство на поединецот.

**Финансиски учества**

290.102 Поседувањето финансиско учество во даден клиент на ангажман за ревизија може да креира закана од личен интерес. Постоењето и значајноста на сите креирани закани зависи од: (а) улогата на лицето кое е имател на финансиското учество, (б) дали финансиското учество е директно или индиректно, и (в) материјалноста на финансиското учество.

290.103 Финансиските учества може да се чуваат преку посредник (на пр., заеднички вложувачки фондови, недвижност или старателство). Утврдувањето дали таквите финансиски учества се директни или индиректни зависи од тоа дали крајниот сопственик има контрола врз вложувачкиот фонд или способност да влијае на неговите одлуки за вложување. Кога постои контрола врз вложувачкиот фонд или способност да се влијае на неговите одлуки за вложувањето, овој Кодекс го дефинира тоа финансиско учество како директно финансиско учество. Спротивно, кога крајниот сопственик на финансиското учество нема контрола врз вложувачкиот фонд или способност да влијае на неговите одлуки за вложувањето, овој Кодекс го дефинира тоа финансиско учество како индиректно финансиско учество.

290.104 Доколку член на тимот на ангажманот за ревизија, или пак член на најблиското семејство на поединецот, има директно финансиско учество, или материјално индиректно финансиско учество во клиентот на ангажманот за ревизија, креираната заканата од личен интерес ќе биде толку значајна што никаква заштитна мерка нема да може да ја намали на прифатливо ниво. Според тоа, ниту еден од следните не треба да има директно финансиско учество или материјално индиректно финансиско учество во клиентот: член на тимот на ангажманот за ревизија, член на најблиското семејство на поединецот или фирмата.

290.105 Кога член на тимот на ангажманот за ревизија има член на блиското семејство за кој што член на тимот на ангажманот за ревизија знае дека има директно финансиско учество или материјално индиректно финансиско учество во клиентот на ангажманот за ревизија, тогаш се креира закана од личен интерес. Значајноста на заканата ќе зависи од фактори како што се:

- Природата на односот помеѓу членот на тимот на ангажманот за ревизија и членот на блиското семејство.
- Материјалноста на финансиското учество за членот на блиското семејство.

Треба да се оцени значајноста на заканата и кога е потребно да се применат заштитни мерки за да се отстрани заканата или да се намали на прифатливо ниво. Примерите за такви заштитни мерки вклучуваат:

- Членот на блиското семејство да го оттуѓи, колку што е можно побрзо, целото финансиско учество или да оттуѓи доволен дел од индиректното финансиско учество така што преостанатото учество нема да биде повеќе материјално значајно
- Ангажирање на професионален сметководител да ја провери работата на членот на тимот на ангажманот за ревизија.
- Отстранување на поединецот од тимот на ангажманот за ревизија.

290.106 Доколку член на тимот на ангажманот за ревизија, член на најблиското семејство на тој поединец или фирмата има директно или материјално значајно индиректно

финансиско учество во ентитет кој што има контролно учество во клиентот на ангажманот за ревизија и клиентот е материјално значаен за ентитетот, тогаш креираната закана од личен интерес ќе биде толку значајна што ниедна заштитна мерка нема да може да ја намали заканата на прифатливо ниво. Според тоа, ниту еден од следните не треба да има такво финансиско учество: член на тимот на ангажманот за ревизија, член на најблиското семејство на тој поединец и фирмата.

290.107 Доколку пензискиот план на дадена фирма има директно или материјално значајно индиректно финансиско учество во клиентот на ангажманот за ревизија, може да биде креирана закана од личен интерес. Треба да се оцени значајноста на заканата и кога е потребно да се применат заштитни мерки за да се отстрани заканата или да се намали на прифатливо ниво.

290.108 Доколку други партнери во канцеларијата во која партнерот на ангажманот извршува работи поврзани со ангажманот за ревизија, или пак членови на нивното најблиско семејство, имаат директно финансиско учество или материјално значајно индиректно финансиско учество во клиентот на ангажманот за ревизија, тогаш креираната закана од личен интерес ќе биде толку значајна што никаква заштитна мерка нема да може да ја намали заканата на прифатливо ниво. Според тоа, ваквите партнери или нивното најблиско семејство не треба да имаат вакви финансиски учества во ваков клиент на ангажман за ревизија.

290.109 Канцеларијата во која партнерот на ангажманот извршува работи поврзани со ангажманот за ревизијата не мора да биде канцеларијата во која бил назначен тој партнер. Според тоа, кога партнерот на ангажманот е лоциран во различна канцеларија од онаа на другите членови на тимот на ангажманот за ревизија, тогаш треба да се користи расудување за да се определи во која канцеларија работи партнерот во врска со тој ангажман.

290.110 Доколку други партнери и вработени на раководни позиции кои на клиентот на ангажманот за ревизија му обезбедуваат услуги за ангажман без уверување, освен оние чијашто вклученост е минимална, или пак членови на нивното најблиско семејство, имаат директно финансиско учество или материјално значајно индиректно финансиско учество во клиентот на ангажманот за ревизија, тогаш креираната закана од личен интерес ќе биде толку значајна што никаква заштитна мерка нема да може да ја намали на прифатливо ниво. Според тоа, ваквиот персонал или членовите на нивното најблиско семејство не треба да имаат никакво финансиско учество во ваков клиент на ангажман за ревизија.

290.111 Покрај точките 290.108 и 290.110, чувањето на финансиско учество во клиентот на ангажманот за ревизија од страна на член на најблиското семејство на (а) партнер лоциран во канцеларијата во која партнерот на ангажманот извршува работи поврзани со ангажманот за ревизија, или (б) партнерот или вработениот на раководна позиција кој што обезбедува услуги за ангажман без уверување, се смета дека не ја компромитира независноста доколку финансиското учество е примено како резултат на правата од работниот однос на членот на најблиското семејство (на пр., преку пензиски права или планови за опции на акции) и, кога е потребно, се применуваат заштитни мерки за да се отстрани секоја закана по независноста или да се намали на прифатливо ниво. Меѓутоа, кога членот на најблиското семејство има или добива право да го оттуѓи финансиското учество или, во случај на опција на акции, правото да ја изврши опцијата, тогаш финансиското учество треба да се оттуѓи или да се одземе колку што е можно поскоро.

290.112 Закана од личен интерес може да биде креирана доколку фирмата или член на тимот на ангажманот за ревизија, или член на најблиското семејство на тој поединец, има финансиско учество во даден ентитет и клиентот на ангажманот за ревизија исто така има финансиско учество во тој ентитет. Меѓутоа, се смета дека независноста нема да биде компромитирана доколку овие учества се нематеријални, а клиентот на ангажманот за ревизија не може да врши значајно влијание врз ентитетот. Доколку таквото учество е материјално значајно за било која страна, а клиентот на ангажманот за ревизија може да врши значајно влијание врз ентитетот, тогаш нема да постојат

заштитни мерки кои ќе можат да ја намалат заканата на прифатливо ниво. Според тоа, фирмата не треба да има такво учество и секој поединец со такво учество треба, пред да стане член на тимот на ангажманот за ревизија, да:

(а) Го оттуѓи учеството.

(б) Оттуѓи доволен износ од учеството така што преостанатото учество повеќе нема да биде материјално значајно.

290.113 Доколку член на тимот на ангажманот за ревизија, или член на најблиското семејство на поединецот, или фирмата, имаат финансиско учество во ентитетот кога е познато дека директор, службеник или сопственик кој што има контрола има исто така финансиско учество во тој ентитет, може да се креира закана од личен интерес, фамилијарност или заплашување. Постоењето и значајноста на секоја таква закана ќе зависи од фактори како што се:

- Улогата на професионалецот во тимот на ангажманот за ревизија.
- Дали сопственоста на ентитетот е во потесна или поширока сопственост.
- Дали учеството му дава способност на вложувачот да има контрола или значајно влијание на ентитетот.
- Материјалноста на финансиското учество.

Треба да се оцени значајноста на сите закани и кога е потребно да се применат заштитни мерки за да се отстрани заканата или да се намали на прифатливо ниво. Примерите за такви заштитни мерки вклучуваат:

- Отстранување на членот на тимот на ангажманот за ревизија кој што има финансиско учество од тимот на ангажманот за ревизија.
- Ангажирање на професионален сметководител да ја провери работата на членот на тимот на ангажманот за ревизија.

290.114 Кога фирмата или член на тимот на ангажманот за ревизија или член на најблиското семејство на поединецот, има директно финансиско учество или материјално значајно индиректно финансиско учество во клиентот на ангажманот за ревизија како старател, тогаш може да биде креирана закана од личен интерес. Слично, закана од личен интерес се креира кога (а) партнер лоциран во канцеларијата во која партнерот на ангажманот извршува работи поврзани со ревизијата, (б) други партнери или вработени на раководна позиција кои на клиентот на ангажманот за ревизија му обезбедуваат услуги за ангажман без уверување, освен оние чија вклученост е минимална, или (в) членови на нивното најблиско семејство, имаат директно финансиско учество или материјално значајно индиректно финансиско учество во клиентот на ангажманот за ревизија како старател. Таквото учество не треба да се чува освен доколку:

(а) Ниту старателот, ниту членот на најблиското семејство на старателот, ниту фирмата не се корисници на старателството.

(б) Учеството во клиентот на ангажманот за ревизија кое го чува старателството не е материјално значајно за старателството.

(в) Старателството не може да врши значајно влијание врз клиентот на ангажманот за ревизија.

(г) Старателот, член на најблиското семејство на старателот, или фирмата не можат да вршат значајно влијание на која било одлука за вложување која го вклучува финансиското учество во клиентот на ангажманот за ревизија.

290.115 Членовите на тимот на ангажманот за ревизија треба да утврдат дали е креирана закана од личен интерес од страна на кои било познати финансиски учества во клиентот на ангажманот за ревизија на други поединци, вклучувајќи ги:

- Партнерите и професионално вработените во фирмата, освен оние кои се посочени погоре, како и членовите на нивното најблиско семејство.
- Поединци кои имаат близок личен однос со член на тимот на ангажманот за ревизија.

Дали ваквите учества креираат закана од личен интерес ќе зависи од фактори како што се:

- Организационата, оперативната и известувачката структура на фирмата.
- Природата на односот помеѓу поединецот и членот на тимот на ангажманот за ревизија.

Треба да се оцени значајноста на заканата и кога е потребно да се применат заштитни мерки за да се отстрани заканата или да се намали на прифатливо ниво. Примерите за вакви заштитни мерки вклучуваат:

- Отстранување на членот на тимот на ангажманот за ревизија кој што има личен однос од тимот на ангажманот за ревизија.
- Исклучување на членот на тимот на ангажманот за ревизија од носењето на одлуки поврзани со ангажманот за ревизија.
- Ангажирање на професионален сметководител да ја провери работата на членот на тимот на ангажманот за ревизија.

290.116 Доколку фирмата или партнер или вработен во фирмата, или член на најблиското семејство на поединецот, прими директно финансиско учество или материјално значајно индиректно финансиско учество во клиентот на ангажманот за ревизија, по пат на наследство, подарок или како резултат на спојување, а таквото учество не е дозволено според овој оддел, тогаш:

(а) Доколку учеството го примила фирмата, тогаш финансиското учество треба да се оттуѓи веднаш, или треба да се отстрани доволен дел од индиректното финансиско учество така што преостанатото учество повеќе не е материјално значајно.

(б) Доколку учеството го примил член на тимот на ангажманот за ревизија, или член на најблиското семејство на поединецот, тогаш поединецот кој го примил финансиското учество треба веднаш да го оттуѓи финансиското учество, или треба да оттуѓи доволен дел од индиректното финансиско учество така што преостанатото учество повеќе не е материјално значајно.

(в) Доколку учеството го примил поединец кој што не е член на тимот на ангажманот за ревизија, или член на најблиското семејство на поединецот, тогаш финансиското учество треба да се оттуѓи колку што е можно поскоро, или треба да се оттуѓи доволен дел од индиректното финансиско учество така што преостанатото учество повеќе не е материјално значајно. По оттуѓување на финансиското учество, треба да се утврди дали се потребни заштитни мерки.

290.117 Ненамерна повреда на овој оддел во врска со финансиско учество во даден клиент на ангажман за ревизија, се смета дека нема да ја компромитира независноста доколку:

(а) Фирмата има воспоставено политики и постапки кои бараат фирмата веднаш да биде известена за какви било прекршоци кои резултираат од купување, наследство или друг вид на стекнување на финансиско учество во клиентот на ангажманот за ревизија.

(б) Дејствијата од точка 290.116 (а) - (в) се земени како применливи.

(в) Фирмата кога е потребно применува други заштитни мерки за да ја намали секоја преостаната закана на прифатливо ниво. Примерите за такви заштитни мерки се:

КОДЕКС ЗА ЕТИКА НА ПРОФЕСИОНАЛНИТЕ СМЕТКОВОДИТЕЛИ

- Ангажирање на професионален сметководител за да ја провери работата извршена од страна на членот на тимот на ангажманот за ревизија.
- Исклучување на поединецот од какво било значајно донесување на одлуки во врска со ангажманот за ревизија.

Фирмата треба да утврди дали да дискутира за ова прашање со оние кои се одговорни за управувањето.

КОДЕКС ЗА ЕТИКА НА ПРОФЕСИОНАЛНИТЕ СМЕТКОВОДИТЕЛИ

**Заеми и гаранции**

290.118 Заем, или гаранција на заем, од страна на клиент на ангажман за ревизија кој е банка или слична институција, на член на тимот на ангажманот за ревизија, или член на најблиското семејство на поединецот или фирмата може да креира закана по независноста. Доколку заемот или гаранцијата не се дадени согласно редовните постапки, услови и рокови за позајмување може да се креира закана од личен интерес која би била толку значајна така што никаква заштитна мерка нема да може да ја намали заканата на прифатливо ниво. Според тоа, ниту член на тимот на ангажманот за ревизија, ниту член на најблиското семејство на поединецот, ниту фирмата не треба да прифатат таков заем или гаранција.

290.119 Доколку заемот од страна на клиент на ангажман за ревизија кој е банка или слична институција, на фирмата и е даден согласно редовните постапки, услови и рокови и заемот е материјално значаен како за клиентот на ангажманот за ревизија, така и за фирмата која го прима заемот, тогаш можно е да се применат заштитни мерки за заканата од личен интерес да се намали на прифатливо ниво. Пример за таква заштитна мерка е ангажирање на професионален сметководител од фирма од мрежа, кој ниту е вклучен во ревизијата, ниту го примил заемот.

290.120 Заем, или гаранција на заем, од страна на клиент на ангажман за ревизија кој е банка или слична институција, на член на тимот на ангажманот за ревизија, или член на најблиското семејство на поединецот, не креира закана по независноста доколку заемот или гаранцијата се дадени согласно редовните постапки, услови и барања за позајмувања. Примерите за ваквите заеми вклучуваат станбени хипотеки, банкарски пречекорувања, заеми за автомобили и салда на кредитни картички.

290.121 Доколку фирмата или пак член на тимот на ангажманот за ревизија, или член на најблиското семејство на поединецот, прими заем од, или има позајмување кое го гарантира, клиент на ангажман за ревизија кој не е банка или слична институција, тогаш креираната закана од личен интерес ќе биде толку значајна што никаква заштитна мерка нема да може да ја намали заканата на прифатливо ниво, освен доколку заемот или гаранцијата не се материјално значајни (а) како за фирмата или за членот на тимот на ангажманот за ревизија и членот на најблиското семејство, така и (б) за клиентот.

290.122 На сличен начин, доколку фирмата или член на тимот на ангажманот за ревизија, или член на најблиското семејство на поединецот дава заем или гаранција за заем на клиент на ангажман за ревизија, тогаш креираната закана од личен интерес ќе биде толку значајна што никаква заштитна мерка нема да може да ја намали заканата на прифатливо ниво, освен доколку заемот или гаранцијата не се материјално значајни (а) како за фирмата или за членот на тимот на ангажманот за ревизија и членот на најблиското семејство, така и (б) за клиентот.

290.123 Доколку фирмата или пак член на тимот на ангажманот за ревизија, или член на најблиското семејство на поединецот, има депозити или брокерски сметки кај клиент на ангажман за ревизија кој е банка, брокерска фирма или слична институција, тогаш нема да се креира закана по независноста под услов депозитот или сметката да се чуваат согласно редовните комерцијални услови.

**Деловни односи**

290.124 Близок деловен однос помеѓу фирма или член на тимот на ангажман за ревизија, или член на најблиското семејство на поединецот, и клиентот на ангажманот за ревизија или неговото раководство, произлегува од комерцијален однос или заедничко финансиско учество и може да креира закани од личен интерес или од заплашување. Примерите за вакви односи вклучуваат:

- Поседување на финансиско учество во заедничко вложување со клиентот или со сопственик кој има контрола, директор, службеник или друго лице кое извршува повисоки раководни функции за тој клиент.

- Аранжмани за комбинирање на една или повеќе услуги или производи на фирмата со една или повеќе услуги или производи на клиентот и рекламирање на пакетот со посочување на двете страни.

- Аранжмани за дистрибуција или рекламирање според кои фирмата ги дистрибура или рекламира производите или услугите на клиентот, или клиентот ги дистрибуира или рекламира производите или услугите на фирмата.

Освен доколку финансиското учество не е материјално значајно и деловниот однос е незначаен за фирмата и клиентот или неговото раководство, тогаш креираната закана би била толку значајна така што никакви заштитни мерки нема да можат да ја намалат заканата на прифатливо ниво. Според тоа, освен доколку финансиското учество не е материјално значајно, а деловниот однос е незначаен, деловниот однос не треба да биде воспоставен, или треба да се намали на незначајно ниво или да се прекине.

Во случајот на член на тимот на ангажманот за ревизија, освен доколку секое такво финансиско учество не е материјално значајно, а односот е незначаен за тој член, тогаш поединецот треба да биде отстранет од тимот на ангажманот за ревизија.

Доколку деловниот однос е помеѓу член на најблиското семејство на член на тимот на ангажманот за ревизија и клиентот на ангажманот за ревизија или неговото раководство, тогаш треба да се оцени значајноста на сите закани и кога е потребно да се применат заштитни мерки за да се отстрани заканата или да се намали на прифатливо ниво.

290.125 Деловен однос кој вклучува учество од страна на фирма, или член на тимот на ангажманот за ревизија или член на најблиското семејство на поединецот, во ентитет со мал број на сопственици кога клиентот на ангажманот за ревизија или директор или службеник на тој клиентот, или пак каква било група на истите, исто така има учество во тој ентитет, не креира закани по независноста доколку:

(а) Деловниот однос е незначаен за фирмата, членот на тимот на ангажманот за ревизија и членот на најблиското семејство и клиентот.

(б) Финансиското учество не е материјално значајно за вложувачот, или за група на вложувачи.

(в) Финансиското учество не му овозможува на вложувачот, или групата на вложувачи, да го контролира ентитетот со мал број на сопственици.

290.126 Купувањето на производи и услуги од клиент на ангажман за ревизија, од страна на фирмата или член на тимот на ангажманот за ревизија, или член на најблиското семејство на поединецот, вообичаено нема да креира закана по независноста доколку трансакцијата е во редовниот тек на деловното работење и помеѓу неповрзани страни. Меѓутоа, ваквите трансакции може да бидат од таква природа или големина што креираат закана од личен интерес. Треба да се оцени значајноста на сите закани и кога е потребно да се применат заштитни мерки за да се отстрани заканата или да се намали на прифатливо ниво. Примери за такви заштитни мерки вклучуваат:

- Отстранување или намалување на големината на трансакцијата.

- Отстранување на поединецот од тимот на ангажманот за ревизија.

**Семејни и лични односи**

290.127 Семејните и личните односи помеѓу член на тимот на ангажманот за ревизија и директор или службеник или извесни вработени лица (во зависност од нивната улога) на клиентот на ангажманот за ревизија, може да креираат закана од личен интерес, фамилијарност или заплашување. Постоењето и значајноста на секоја закана ќе зависи од повеќе фактори, вклучувајќи ги одговорностите на поединецот во тимот на ангажманот за ревизија, улогата на членот на семејството или друго лице во рамките на клиентот и блискоста на односот.

290.128 Кога член на најблиското семејство на членот на тимот на ангажманот за ревизија е:

(а) Директор или службеник кај клиентот на ангажманот за ревизија.

(б) Вработен на позиција од која може да има значајно влијание врз подготвувањето на сметководствена евиденција на клиентот или финансиските извештаи за кои што фирмата ќе изрази мислење,

или бил на таква позиција во текот на кој било период опфатен со ангажманот или со финансиските извештаи, тогаш заканите по независноста може да бидат намалени на прифатливо ниво само преку отстранување на поединецот од тимот на ангажманот за ревизија. Блискоста на односот е таква што никаква друга заштитна мерка нема да може да ја намали заканата по независноста на прифатливо ниво. Според тоа, ниту едно лице кое што има таков однос не треба да биде член на тимот на ангажманот за ревизија.

290.129 Закани по независноста се креираат кога член на најблиското семејство на член на тимот на ангажманот за ревизија е вработен на позиција од која може да врши значајно влијание врз финансиската состојба, финансиското работење и паричните текови на клиентот. Значајноста на заканите ќе зависи од фактори како што се:

- Позицијата на којашто се наоѓа членот на најблиското семејство.
- Улогата на професионалецот во тимот на ангажманот за ревизија.

Треба да се оцени значајноста на заканата и кога е потребно да се применат заштитни мерки за да се отстрани заканата или да се намали на прифатливо ниво. Примерите за такви заштитни мерки вклучуваат:

- Отстранување на поединецот од тимот на ангажманот за ревизија.
- Структурирање на одговорностите на тимот на ангажманот за ревизија така што професионалецот нема да работи на прашања кои се во рамките на одговорноста на членот на најблиското семејство.

290.130 Заканите по независноста се креираат кога член на блиското семејство на член на ангажманот за ревизија е:

(а) Директор или службеник кај клиентот на ангажманот за ревизија.

(б) Вработен на позиција од која може да има значајно влијание врз подготвувањето на сметководствена евиденција на клиентот или финансиските извештаи за кои што фирмата ќе изрази мислење.

Значајноста на заканите ќе зависи од фактори како што се:

- Природата на односот помеѓу членот на тимот на ангажманот за ревизија и членот на блиското семејство.
- Позицијата на којашто се наоѓа членот на блиското семејство.
- Улогата на професионалецот во тимот на ангажманот за ревизија.

Треба да се оцени значајноста на заканата и кога е потребно да се применат заштитни мерки за да се отстрани заканата или да се намали на прифатливо ниво. Примерите за такви заштитни мерки вклучуваат:

- Отстранување на поединецот од тимот на ангажманот за ревизија.
- Структурирање на одговорностите на тимот на ангажманот за ревизија така што професионалецот нема да работи на прашања кои се во рамките на одговорноста на членот на блиското семејство.

290.131 Заканите по независноста се креираат кога член на тимот на ангажманот за ревизија има близок однос со лице кое не е член на најблиското или блиското семејство, но е директор или службеник или вработен на позиција од којашто може да врши значајно влијание врз подготвувањето на сметководствена евиденција на клиентот или финансиските извештаи за кои што фирмата ќе изрази мислење. Член на тимот на ангажманот за ревизија кој што има таков однос треба да побара совет во согласност

со политиките и постапките на фирмата. Значајноста на заканите ќе зависи од фактори како што се:

- Природата на односот помеѓу поединецот и членот на тимот на ангажманот за ревизија.
- Позицијата на којашто се наоѓа поединецот кај клиентот.
- Улогата на професионалецот во тимот на ангажманот за ревизија.

Треба да се оцени значајноста на заканата и кога е потребно да се применат заштитни мерки за да се отстрани заканата или да се намали на прифатливо ниво. Примерите за такви заштитни мерки вклучуваат:

- Отстранување на професионалецот од тимот на ангажманот за ревизија.
- Структурирање на одговорностите на тимот на ангажманот за ревизија така што професионалецот нема да работи на прашања кои се во рамките на одговорноста на поединецот со кој професионалецот има близок однос.

290.132 Заканите од личен интерес, фамилијарност или заплашување може да бидат креирани преку личен или семеен однос помеѓу (а) партнер или вработен во фирмата кој не е член на тимот на ангажманот за ревизија и (б) директор или службеник кај клиентот на ангажманот за ревизија или вработен на позиција од која може да врши значајно влијание врз подготвувањето на сметководствена евиденција на клиентот или финансиските извештаи за кои што фирмата ќе изрази мислење. Партнерите и вработените во фирмата кои се свесни за такви односи треба да побараат совет во согласност со политиките и постапките на фирмата. Постоењето и значајноста на која било закана ќе зависи од фактори како што се:

- Природата на односот помеѓу партнерот или вработениот во фирмата и директор или службеник или вработен кај клиентот.
- Интеракцијата на партнерот или вработениот во фирмата со тимот на ангажманот за ревизија.
- Позицијата на која се наоѓа партнерот или вработениот во рамките на фирмата.
- Позицијата на поединецот која ја има кај клиентот.

Треба да се оцени значајноста на заканата и кога е потребно да се применат заштитни мерки за да се отстрани заканата или да се намали на прифатливо ниво. Примерите за такви заштитни мерки вклучуваат:

- структурирање на одговорностите на партнерот или вработениот за да се намалат сите можни влијанија врз ангажманот за ревизија; или
- ангажирање на професионален сметководител да ја провери релевантната извршена работа.

290.133 Кога ќе се случи ненамерното кршење на овој оддел од аспект на семејните и личните односи, се смета дека тоа нема да ја компромитира независноста доколку:

(а) Фирмата воспоставила политики и постапки кои бараат од сите професионалци веднаш да ја известат фирмата во врска со какви било прекршоци кои резултираат од промени во работниот статус на членовите на нивното најблиско или блиско семејство или други лични односи кои креираат закани по независноста.

(б) Ненамерното кршење се однесува на член на најблиското семејство на член на тимот на ангажманот за ревизија кој станува директор или службеник кај клиентот на ангажманот за ревизија или е на позиција од која може да има значајно влијание врз подготвувањето на сметководствена евиденција на клиентот или финансиските извештаи за кои што фирмата ќе изрази мислење, и релевантниот професионалец е отстранет од тимот на ангажманот за ревизија.

(в) Кога е потребно, фирмата применува други заштитни мерки за било која преостаната закана да ја намали на прифатливо ниво. Примерите за вакви заштитни мерки вклучуваат:

- Ангажирање на професионален сметководител да ја провери работата извршена од страна на членот на тимот на ангажманот за ревизија.
- Исклучување на релевантниот професионалец од секакво суштинско донесување на одлуки во врска со ангажманот.

Фирмата треба да утврди дали да дискутира за ова прашање со оние кои се одговорни за управувањето.

**Вработување кај клиент на ангажман за ревизија**

290.134 Закана од фамилијарност или заплашување може да се креира доколку директор или службеник или вработен на позиција од која може да има значајно влијание врз подготвувањето на сметководствена евиденција на клиентот или финансиските извештаи за кои што фирмата ќе изрази мислење, бил член на тимот на ангажманот за ревизија или партнер на фирмата.

290.135 Доколку поранешен член на тимот на ангажманот за ревизија или партнер на фирмата му се придружил на клиентот на ангажманот за ревизија на ваква позиција и останува значајна поврзаност помеѓу фирмата и поединецот, тогаш заканата ќе биде толку значајна така што никаква заштитна мерка нема да може да ја намали заканата на прифатливо ниво. Според тоа, ќе се смета дека независноста е компромитирана доколку поранешен член на тимот на ангажманот за ревизија или партнер му се придружи на клиентот на ангажманот за ревизија како директор или службеник, или вработен на позиција од која може да има значајно влијание врз подготвувањето на сметководствена евиденција на клиентот или финансиските извештаи за кои што фирмата ќе изрази мислење, освен доколку:

(а) Поединецот нема право на какви било користи или плаќања од фирмата, освен доколку тие не се во согласност со фиксни однапред определени договори, и секој износ кој му се должи на поединецот не е материјално значаен за фирмата.

(б) Поединецот не продолжува да учествува или да изгледа како да учествува во деловното работење или професионалните активности на фирмата.

290.136 Доколку поранешен член на тимот на ангажманот за ревизија или партнер на фирмата му се придружил на клиентот на ангажманот за ревизија на ваква позиција и не останува значајна поврзаност помеѓу фирмата и поединецот, тогаш постоењето и значајноста на која било закана од фамилијарност или заплашување ќе зависи од фактори како што се:

- Позицијата која поединецот ја завземал кај клиентот.
- Каква било вклученост на поединецот во тимот на ангажманот за ревизија.
- Колку време одминало откако поединецот бил член на тимот на ангажманот за ревизија или партнер на фирмата.
- Поранешната позиција на поединецот во рамките на тимот на ангажманот за ревизија или фирмата, на пример, дали поединецот имал одговорност да одржува редовен контакт со раководството на клиентот или со оние кои се одговорни за управувањето.

Треба да се оцени значајноста на заканата и кога е потребно да се применат заштитни мерки за да се отстрани заканата или да се намали на прифатливо ниво. Примерите за такви заштитни мерки вклучуваат:

- Модифицирање на планот за ревизија.

КОДЕКС ЗА ЕТИКА НА ПРОФЕСИОНАЛНИТЕ СМЕТКОВОДИТЕЛИ

- Назначување на поединци во тимот на ангажманот за ревизија кои имаат доволно искуство во однос на поединецот кој му се придружил на клиентот.
- Ангажирање на професионален сметководител за да ја провери извршената работа на претходниот член на тимот на ангажманот за ревизија.

290.137 Доколку поранешен партнер на фирмата претходно му се придружил на ентитетот на ваква позиција и ентитетот последователно станува клиент на ангажман за ревизија на фирмата, тогаш треба да се оцени значајноста на сите закани по независноста и кога е потребно да се применат заштитни метки за заканата да се отстрани или да се намали на прифатливо ниво.

290.138 Закана од личен интерес се креира кога член на тимот на ангажманот за ревизија учествува во ангажманот за ревизија додека знае дека член на тимот на ангажманот за ревизија ќе, или може да, му се придружи на клиентот некогаш во иднина. Политиките и постапките на фирмата треба да бараат од членовите на тимот на ангажманот за ревизија да ја известат фирмата кога започнуваат преговори за вработување со клиентот. При добивањето на такво известување, треба да се оцени значајноста на заканата и кога е потребно да се применат заштитни мерки за да се отстрани заканата или да се намали на прифатливо ниво. Примерите за такви заштитни мерки вклучуваат:

- Отстранување на поединецот од тимот на ангажманот за ревизија.
- Проверка на сите значајни расудувања кои ги направил тој поединец додека бил во тимот.

*Клиенти на ангажмани за ревизија кои што се ентитети од јавен интерес*

290.139 Закани од фамилијарност или заплашување се креираат кога главниот партнер на ангажманот за ревизија му се придружува на клиентот на ангажманот за ревизија кој што е ентитет од јавен интерес како:

(а) Директор или службеник на ентитетот.

(б) Вработен на позиција од која може да има значајно влијание врз подготвувањето на сметководствена евиденција на клиентот или финансиските извештаи за кои што фирмата ќе изрази мислење.

Ќе се смета дека независноста е компромитирана освен доколку, откако партнерот ќе прекине да биде главен партнер на ангажманот за ревизија, ентитетот од јавен интерес ќе ги издаде ревидираните финансиски извештаи кои опфаќаат период од не помалку од дванаесет месеци и партнерот не бил член на тимот на ангажманот за ревизија во врска со ревизијата на тие финансиски извештаи.

290.140 Закана од заплашување се креира кога поединец кој што бил повисок или раководен партнер на фирмата (извршен директор или еквивалентно) му се придружува на клиентот на ангажманот за ревизија кој што е ентитет од јавен интерес како (а) вработен на позиција од која може да има значајно влијание врз подготвувањето на сметководствена евиденција на клиентот или неговите финансиски извештаи или (б) директор или службеник на ентитетот. Ќе се смета дека независноста е компромитирана освен доколку не одминале дванаесет месеци откако поединецот бил повисок или раководен партнер (извршен директор или еквивалентно) на фирмата.

290.141 Ќе се смета дека независноста не е компромитирана доколку, како резултат на деловна комбинација, поранешен главен партнер на ангажманот за ревизија или поединец кој бил поранешен повисок или раководен партнер на фирмата е на позиција како што е опишано во точките 290.139 и 290.140, и:

(а) Позицијата не била земена предвид при деловната комбинација.

(б) Сите користи и плаќања кои му се должат на поранешниот партнер од фирмата биле целосно подмирени, освен доколку не се извршени во согласност со фиксни однапред определени договори и секој износ кој му се должи на партнерот не е материјално значаен за фирмата.

(в) Поранешниот партнер не продолжува да учествува или да изгледа како да учествува во деловното работење или професионалните активности на фирмата.

(г) Позицијата на поранешниот партнер кај клиентот на ангажманот на ревизијата е дискутиран со оние кои се одговорни за управувањето.

КОДЕКС ЗА ЕТИКА НА ПРОФЕСИОНАЛНИТЕ СМЕТКОВОДИТЕЛИ

**Времено назначување на персонал**

290.142 Позајмувањето на персонал од страна на фирмата на клиентот на ангажман за ревизија може да креира закана од личен интерес. Таква помош може да се даде, но само за кус временски период и персоналот на фирмата нема да биде вклучен во:

- Обезбедување на услуги за ангажман без уверување кои не би биле дозволени според овој оддел.
- Преземање на одговорности на раководството.

Во сите околности, клиентот на ангажманот за ревизија треба да биде одговорен за насочување и надгледување на активностите на позајмениот персонал.

Треба да се оцени значајноста на заканата и кога е потребно да се применат заштитни мерки за да се отстрани заканата или да се намали на прифатливо ниво. Примери за такви заштитни мерки вклучуваат:

- Спроведување на дополнителна проверка на извршената работа од страна на позајмениот персонал.
- На позајмениот персонал да не му се даваат одговорности за која било функција или активност која ја извршил персоналот за време на времето назначување на ангажманот.
- Позајмениот персонал да не се вклучува како член на тимот на ангажманот за ревизија.

**Неодамнешни услуги кај клиенти на ангажмани за ревизија**

290.143 Доколку член на тимот на ангажманот за ревизија бил поранешен директор, службеник, или вработен кај клиентот на ангажманот за ревизија тогаш може да се креираат закани од личен интерес, самопроверка и фамилијарност. Ова ќе биде случај кога, на пример, член на тимот на ангажманот за ревизија треба да оценува елементи од финансиските извештаи за кои што членот на тимот на ангажманот за ревизија ја подготвил сметководствената евиденција додека бил кај клиентот.

290.144 Доколку, во текот на периодот опфатен со ревизорскиот извештајот, член на тимот на ангажманот за ревизија служел како директор или службеник на клиентот на ангажманот за ревизија, или пак бил вработен на позиција од која може да има значајно влијание врз подготвувањето на сметководствена евиденција на клиентот или финансиските извештаи за кои што фирмата ќе изрази мислење, тогаш креираната закана ќе биде толку значајна што никаква заштитна мерка нема да може да ја намали заканата на прифатливо ниво. Како последица, ваквите поединци не треба да бидат назначени на тимот на ангажманот за ревизија.

290.145 Доколку, пред периодот опфатен со ревизорскиот извештај, член на тимот на ангажманот за ревизија служел како директор или службеник кај клиентот на ангажманот за ревизија, или бил вработен на позиција од која може да има значајно влијание врз подготвувањето на сметководствена евиденција на клиентот или финансиските извештаи за кои што фирмата ќе изрази мислење, тогаш може да се креираат закани од личен интерес, самопроверка и фамилијарност. На пример, вакви закани би биле креирани доколку некоја донесена одлука или извршена работа од страна на поединецот во претходниот период, додека истиот бил сеуште вработен кај клиентот, треба да се оцени во тековниот период како дел од тековниот ангажман за ревизија. Постоењето и значајноста на заканите ќе зависи од фактори како што се:

- Позицијата која поединецот ја имал кај клиентот.
- Колку време одминало од моментот кога поединецот го напуштил клиентот.
- Улогата на поединецот во тимот на ангажманот за ревизија.

Треба да се оцени значајноста на заканата и кога е потребно да се применат заштитни мерки за заканата да се намали на прифатливо ниво. Пример за ваква заштитна мерка

е спроведување на проверка на работата која ја извршил поединецот како член на тимот на ангажманот за ревизија.

**Работење како директор или службеник кај клиентот на ангажманот за ревизија**

290.146 Доколку партнер или вработен во фирмата работи како директор или службеник на клиентот на ангажманот за ревизија, тогаш креираните закани од самопроверка и личен интерес ќе бидат толку значајни што никаква заштитна мерка нема да може да ги намали на прифатливо ниво. Според тоа, партнер или вработен не треба да работат како директор или службеник кај клиентот на ангажманот за ревизија.

290.147 Позицијата на секретар на друштвото има различни импликации во различни законодавства. Должностите може да се движат од административни должности, како што е управувањето со персоналот и одржувањето на евиденцијата и регистрите на друштвото, па сé до должности како што е осигурување дека друштвото се придржува кон регулативата или давање совети по прашања за корпоративно управување. Вообичаено, оваа позиција се смета за таква која укажува на блиска поврзаност со ентитетот.

290.148 Доколку партнер или вработен во фирмата работи како секретар за клиент на ангажман за ревизија, тогаш се креираат закани од самопроверка и застапништво, кои што обично ќе бидат толку значајни што ниедна заштитна мерка нема да може да ги намали на прифатливо ниво. Покрај точка 290.146, кога оваа практика е конкретно дозволена според локален закон, професионалните правила или практика, и доколку раководството ги донесе сите релевантни одлуки, тогаш должностите и функциите треба да бидат ограничени на такви кои се од рутинска и административна природа, како што е подготвување на записници и водење на законските обрасци. Во такви околности, треба да се оцени значајноста на сите закани и кога е потребно да се применат заштитни мерки за да се отстранат заканите или да се намалат на прифатливо ниво.

290.149 Извршувањето на рутински административни услуги за поддршка на секретарската функција на друштвото или давањето совети во врска со секретарските административни прашања на друштвото обично не креираат закани по независноста, под услов раководството да ги донесува сите релевантни одлуки.

**Долгорочна поврзаност на повисокиот персонал (вклучувајќи ротирање на партнери) со клиентот на ангажманот за ревизија**

*Општи одредби*

290.150 Користењето на ист повисок персонал на даден ангажман за ревизија во текот на подолг временски период може да креира закани од фамилијарност и од личен интерес. Значајноста на заканите ќе зависи од фактори како што се:

- Колку време поединецот бил член на тимот на ангажманот за ревизија.
- Улогата на поединецот во тимот на ангажманот за ревизија.
- Структурата на фирмата.
- Природата на ангажманот за ревизија.
- Дали се променил раководниот тим на клиентот.
- Дали се промениле природата или сложеноста на прашањата поврзани со сметководството и известувањето на клиентот.

Треба да се оцени значајноста на заканите и кога е потребно да се применат заштитни мерки за да се отстранат заканите или да се намалат на прифатливо ниво. Примерите за вакви заштитни мерки вклучуваат:

- Ротирање на повисокиот персонал од тимот на ангажманот за ревизија.

КОДЕКС ЗА ЕТИКА НА ПРОФЕСИОНАЛНИТЕ СМЕТКОВОДИТЕЛИ

- Ангажирање на професионален сметководител кој не бил член на тимот на ангажманот за ревизија за да ја провери работата извршена од страна на повисокиот персонал.

- Редовни независни внатрешни и надворешни проверки на квалитетот на ангажманот.

*Клиенти на ангажмани за ревизија кои се ентитети од јавен интерес*

290.151 Во врска со ревизија на ентитет од јавен интерес, поединецот не треба да биде главен партнер на ангажманот за ревизија повеќе од седум години. По тој период, поединецот не треба да биде член на тимот на ангажманот или да биде главен партнер на ангажманот за ревизија за клиентот во период од две години. За време на тој период, поединецот не треба да учествува во ревизија на ентитетот, да обезбедува контрола на квалитет за ангажманот, да дава совети на тимот на агажманот или на клиентот во врска со технички прашања или прашања кои се однесуваат на дејноста, трансакции или настани или поинаку директно да влијае на исходот на ангажманот.

290.152 Покрај точка 290.151, на главниот партнер на ангажманот за ревизија чиј што континуитет е особено важен за квалитетот на ревизијата, во ретки случаи, заради непредвидени околности кои се надвор од контрола на фирмата, може да му биде дозволена уште една дополнителна година во тимот на ангажманот за ревизија само доколку заканата по независноста може да се отстрани или да се намали на прифатливо ниво преку примена на заштитни мерки. На пример, главниот партнер на ангажманот може да остане во тимот на ангажманот за ревизија уште една дополнителна година во околности каде што, заради непредвидени настани, бараното ротирање не било можно, како што може да биде во случај на сериозно заболување на предвидениот партнер на ангажманот.

290.153 Долгорочната поврзаност на другите партнери со клиентот на ангажманот за ревизија кој што е ентитет од јавен интерес креира закани од фамилијарност и личен интерес. Значајноста на заканите ќе зависи од фактори како што се:

- Колку време секој од таквите партнери бил поврзан со клиентот на ангажманот за ревизија.

- Улогата, доколку постои, на поединецот во тимот на ангажманот за ревизија.

- Природата, зачестеноста и степенот на интеракција на поединецот со раководството на клиентот и оние кои се одговорни за управување.

Треба да се оцени значајноста на заканите и кога е потребно да се применат заштитни мерки за да се отстранат заканите или да се намалат на прифатливо ниво. Примерите за такви заштитни мерки вклучуваат:

- Ротирање на партнерот од тимот на ангажманот за ревизија или поинаку да се прекине поврзаноста на партнерот со клиентот на ангажманот за ревизија.

- Редовни независни внатрешни и надворешни проверки на контролата на ангажманот.

290.154 Кога клиентот на ангажманот за ревизија станува ентитет од јавен интерес, тогаш при утврдување на временскиот распоред на ротирањето треба да се земе предвид должината на периодот во кој што поединецот работел кај клиентот на ангажманот за ревизија како главен партнер на ангажманот пред клиентот да стане ентитет од јавен интерес. Доколку, во моментот кога клиентот станал ентитет од јавен интерес, поединецот веќе работел како главен партнер на ангажманот кај клиентот на ангажманот за ревизија за период од 5 години или помалку, тогаш бројот на години во кои што поединецот може да продолжи да работи во тоа својство кај клиентот пред да биде ротиран од ангажманот е седум години минус бројот на години кои што веќе ги поминал. Доколку, во моментот кога клиентот станал ентитет од јавен интерес, поединецот веќе работел како главен партнер на ангажманот кај клиентот на ангажманот за ревизија за период од шест години или повеќе, тогаш партнерот може да

продолжи да работи во тоа својство за период од најмногу две дополнителни години пред да биде ротиран од ангажманот.

290.155 Кога во фирмата има само неколку лица со потребното знаење и искуство за да работат како главен партнер на ангажманот за ревизија при ревизија на ентитет од јавен интерес, тогаш ротирањето на главниот партнер на ангажманот за ревизија може да не преставува расположива заштитна мерка. Доколку независен регулатор во релевантното законодавство, обезбедил изземање на ротирањето на партнер во такви околности, тогаш поединецот може да остане главен партнер на ангажманот за ревизија за повеќе од седум години, во согласност со таквата регулатива, доколку независниот регулатор навел кои алтернативни заштитни мерки се применети, како што е редовна независна надворешна проверка.

**Обезбедување на услуги за ангажман без уверување на клиенти на ангажмани за ревизија**

290.156 Фирмите вообичаено им обезбедуваат на своите клиенти на ангажманите за ревизија најразлични услуги за ангажман без уверување кои што се конзистентни со нивните вештини и експертиза. Меѓутоа, обезбедувањето на услуги за ангажман без уверување креира закани по независноста на фирмата или на членовите на тимот на ангажманот за ревизија. Заканите кои најчесто се креираат се закани од самопроверка, од личен интерес и застапништво.

290.157 Новите случувања во деловното работење, еволуцијата на финансиските пазари и промените во информатичката технологија прават да биде невозможно да се направи список на сите услуги за ангажман без уверување кои можат да му бидат обезбедени на клиентот на ангажманот за ревизија. Кога во овој оддел не е вклучено конкретно упатство за одредена услуга за ангажман без уверување, тогаш кога се оценуваат одредени околности треба да се применува концепциската рамка.

290.158 Пред фирмата да го прифати ангажманот за обезбедување на услуги за ангажман без уверување на клиент на ангажман за ревизија, треба да се утврди дали обезбедувањето на таквата услуга ќе креира закана по независноста. При оценување на значајноста на секоја закана која што е креирана од конкретна услуга за ангажман без уверување, треба да се разгледа секоја закана за која тимот на ангажманот за ревизија има причина да верува дека е креирана со обезбедувањето на други поврзани услуги за ангажман без уверување. Доколку е креирана закана која не може да биде намалена на прифатливо ниво со примена на заштитни мерки, тогаш не треба да се обезбедува услугата за ангажман без уверување.

290.159 Обезбедувањето на извесни услуги за ангажман без уверување на клиенти на ангажмани за ревизија може да креира закани по независноста кои се толку значајни што никаква заштитна мерка нема да може да ја намали заканата на прифатливо ниво. Меѓутоа, несоодветното обезбедување на ваква услуга на поврзан ентитет, одделение или во врска со одделна ставка во финансиските извештаи на таков клиент ќе се смета дека не ја компромитира независноста, доколку сите закани биле намалени на прифатливо ниво преку аранжмани да ревизијата за тој поврзан ентитет, одделение или одделна ставка во финансиските извештаи кои се извршени од страна на друга фирма или кога друга фирма повторно ќе ја изврши услугата за ангажман без уверување до степенот до кој е потребно за истата да може да ја преземе одговорноста за таквата услуга.

290.160 Фирмата може да обезбедува услуги за ангажман без уверување, а кои би биле поинаку ограничени според овој оддел на следните поврзани ентитет на клиентот на ангажманот за ревизија:

(а) Ентитет, кој не е клиент на ангажман за ревизија, кој има директна или индиректна контрола врз клиентот на ангажманот за ревизија.

(б) Ентитет, кој не е клиент на ангажман за ревизија, кој има директно финансиско учество во клиентот доколку тој ентитет има значајно влијание врз клиентот и учеството во клиентот е материјално значајно за тој ентитет.

КОДЕКС ЗА ЕТИКА НА ПРОФЕСИОНАЛНИТЕ СМЕТКОВОДИТЕЛИ

(в) Ентитет, кој не е клиент на ангажман за ревизија, кој е под заедничка контрола со клиентот на ангажманот за ревизија.

Доколку е разумно да се заклучи дека (а) услугите не креираат закана од самопроверка бидејќи резултатите од услугите нема да бидат предмет на ревизорски постапки и (б) сите закани кои ќе бидат креирани од обезбедувањето на тие услуги се отстранети или намалени на прифатливо ниво преку примена на заштитни мерки.

290.161 Услугите за ангажман без уверување кои што му се обезбедени на клиентот на ангажман за ревизија не ја компромитираат независноста на фирмата кога клиентот станува ентитет од јавен интерес доколку:

(а) Претходната услуга за ангажман без уверување се придржува кон одредбите на овој оддел кои се однесуваат на клиенти на ангажмани за ревизија кои не се ентитети од јавен интерес.

(б) Услугите кои што не се дозволени со овој оддел за клиенти на ангажмани за ревизија кои се ентитети од јавен интерес, се прекинати пред или веднаш штом е можно откако клиентите ќе станат ентитети од јавен интерес.

(в) Кога е потребно фирмата применува заштитни мерки за да ги отстрани или да ги намали на прифатливо ниво сите закани по независноста кои ќе произлезат од услугата.

*Одговорност на раководството*

290.162 Раководството на ентитетот извршува многу активности при управување со ентитетот во најдобар интерес на заинтересираните страни на ентитетот. Не е можно да се специфицираат сите активности кои што се одговорност на раководството. Меѓутоа, одговорностите на раководството вклучуваат водење и насочување на ентитетот, вклучувајќи носење на значајни одлуки кои се однесуваат на стекнување, искористување и контрола на човечки, финансиски, физички и нематеријални ресурси.

290.163 Дали една активност е одговорност на раководството зависи од околностите и бара примена на расудување. Примерите за активности кои што општо земено би се сметало дека се одговорност на раководството вклучуваат:

- Воспоставување на политики и стратешки насоки.
- Насочување и преземање одговорност за дејствијата на вработените на ентитетот.
- Овластување на трансакции.
- Носење на одлуки за тоа кои препораки на фирмата или на други трети страни да се спроведат.
- Преземање одговорност за подготвување и објективно презентирање на финансиските извештаи во согласност со применливата рамка за финансиско известување.
- Преземање одговорност за дизајнирање, спроведување и одржување на интерна контрола.

290.164 Активностите кои што се рутински и административни, или вклучуваат прашања кои се незначајни, вообичаено се смета дека не се одговорност на раководството. На пример, извршување на незначајна трансакција која била овластена од страна на раководството или следење на датумите за доставување на законски обрасци и информирање на клиентот на ангажманот за ревизија за тие датуми се смета дека не е одговорност на раководството. Понатаму за давање совети и препораки кои ќе му помогнат на раководството при извршување на неговите одговорности не презема одговорност на раководството.

290.165 Доколку фирмата треба да преземе одговорност на раководството за клиент на ангажман за ревизија, тогаш заканите би биле толку значајни така што никаква заштитна мерка нема да може да ги намали заканите на прифатливо ниво. На пример, носење одлука за тоа која препорака на фирмата да се спроведе ќе креира закани од

самопроверка и од личен интерес. Понатаму, преземањето на одговорност на раководството креира закана од фамилијарност бидејќи фирмата станува премногу блиску поврзана со гледиштата и интересите на раководството. Според тоа, фирмата треба да не презема одговорност на раководството за клиентот на ангажман за ревизија.

290.166 За да се избегне ризикот од преземање одговорност на раководството кога се обезбедуваат услуги за ангажман без уверување на клиент на ангажман за ревизија, фирмата треба да биде задоволна кога член на раководството е одговорен за вршење на значајни расудувања и носење одлуки кои што се вистинска одговорност на раководството, оценување на резултатите од услугата и прифаќање на одговорност за дејствијата кои што треба да се извршат врз основа на резултатите од услугата. Ова го намалува ризикот на фирмата која несоодветно врши какви било расудувања или носи одлуки во име на раководството. Ризикот понатаму се намалува кога фирмата му дава можност на клиентот да врши расудувања и да носи одлуки врз основа на објективна и транспарентна анализа и презентирање на прашањата.

*Подготвување на сметководствена евиденција и финансиски извештаи*

Општи одредби

290.167 Раководството е одговорно за подготвување и објективно презентирање на финансиски извештаи во согласност со применливата рамка за финансиско известување. Овие одговорности вклучуваат:

- Почетно внесување или менување на книжењата во дневникот, или определување на класификациите за сметките на трансакциите.
- Подготвување или менување на изворните документи или првобитните податоци, во електронска или друга форма, обезбедувајќи докази за случувањето на трансакцијата (на пример, нарачки за купување, временска евиденција за платниот список и нарачки од купувачите).

290.168 Обезбедувањето на сметководствени и книговодствени услуги на клиент на ангажман за ревизија, како што се подготвување на сметководствена евиденција или финансиски извештаи, креира закана од самопроверка кога фирмата последователно врши ревизија на финансиските извештаи.

290.169 Меѓутоа, за процесот на ревизија потребен е дијалог помеѓу фирмата и раководството на клиентот на ангажманот за ревизија, кој може да ги вклучи (а) примената на сметководствените стандарди или политики и барањата за обелоденување во финансиските извештаи, (б) соодветноста на финансиските и сметководствените контроли и методите користени при определувањето на наведените износи на средствата и обврските, или (в) предлагање на книжења за корегирање. Овие активности се смета дека се вообичаен дел од процесот на ревизија и, вообичаено не креираат закани по независноста.

290.170 На сличен начин, клиентот може да побара техничка помош од фирмата за прашања како што се решавање на проблеми околу усогласување на сметките или анализирање и собирање на информации за известување до регулаторот. Покрај тоа, клиентот може да побара технички совет за сметководствени прашања како што се преминувањето од една на друга рамка за известување (на пример, да се придржува кон сметководствените политики на групата или преминување на поинаква рамка за известување како што се Меѓународните стандарди за финансиско известување). Ваквите услуги вообичаено не креираат закани по независноста доколку фирмата не презема одговорности на раководството за клиентот.

Клиенти на ангажмани за ревизија кои не се ентитети од јавен интерес

290.171 Фирмата може да му обезбедува на клиентот на ангажманот за ревизија кој не е ентитет од јавен интерес, услуги поврзани со подготвување на сметководствена евиденција и финансиски извештаи, при што услугите се од рутинска или механичка природа, под услов сите креирани закани од самопроверка да се намалени на прифатливо ниво. Примерите за вакви услуги вклучуваат:

- Обезбедување на услуги поврзани со платниот список врз основа на податоци кои ги обезбедил клиентот.
- Евидентирање на трансакции за кои клиентот ја утврдил или ја одобрил соодветната класификација на сметките.
- Пренесување на шифрирани трансакции од страна на клиентот во главната книга.
- Пренесување на книжења одобрени од страна на клиентот во бруто билансот.
- Подготвување на финансиски извештаи врз основа на информациите во бруто билансот.

Во сите случаи, треба да се оцени значајноста на заканите и кога е потребно да се применат заштитни мерки за да се отстрани заканата или да се намали на прифатливо ниво. Примерите за такви заштитни мерки вклучуваат:

- Аранжманите за таквите услуги да се извршуваат од страна на поединец кој не е член на тимот на ангажманот за ревизија.
- Доколку таквите услуги ги извршува член на тимот на ангажманот за ревизија, да се користи партнер или член од повисокиот персонал со соодветна експертиза кој не е член на тимот на ангажманот за ревизија за да ја провери извршената работа.

Клиенти на ангажмани за ревизија кои се ентитети од јавен интерес

290.172 Освен во итни ситуации, фирмата не треба да му обезбедува сметководствени и книговодствени услуги на клиентот на ангажман за ревизија кој што е ентитет од јавен интерес, вклучувајќи и услуги на платен список или подготвување на финансиските извештаи за кои фирмата ќе изрази мислење или финансиските информации кои ја формираат основата на финансиските извештаи.

290.173 Покрај точката 290.172, фирмата може да обезбедува сметководствени и книговодствени услуги, вклучувајќи услуги на платен список или подготвување на финансиски извештаи или други финансиски информации, од рутинска или механичка природа, на одделенија или поврзани ентитети на клиентот на ангажман за ревизија кој е ентитет од јавен интерес, доколку лицата кои што ги обезбедува услугите не се членови на тимот на ангажманот за ревизија и:

(а) Одделенијата или поврзаните ентитети за кои се обезбедува услугата се збирно нематеријални за финансиските извештаи за кои фирмата ќе изрази мислење.

(б) Услугите се однесуваат на прашања кои се збирно нематеријални за финансиските извештаи на одделението или поврзаниот ентитет.

Итни ситуации

290.174 Сметководствени и книговодствени услуги, кои инаку не би биле дозволени според овој оддел, може да им се обезбедат на клиентите на ангажмани за ревизија во итни или други невообичаени ситуации, кога не е изводливо клиентот на ангажманот за ревизија да направи други аранжмани. Ова може да биде случај кога (а) само фирмата ги има ресурсите и потребното знаење за системите и постапките на клиентот за да му помогне на клиентот за навремено подготвување на неговата сметководствена евиденција и финансиските извештаи, и (б) ограничувањето на способноста на фирмата да ги обезбеди услугите би довело до значајни потешкотии за клиентот (на пример, како што можат да произлезат од неисполнување на барањата на регулаторите за известување). Во такви ситуации, треба да се задоволат следните услови:

(а) Оние кои ги обезбедуваат услугите не се членови на тимот на ангажманот за ревизија.

(б) Услугите се обезбедуваат само за кус временски период и не се очекува да се повторат.

(в) За ситуацијата се дискутира со оние кои се одговорни за управувањето.

КОДЕКС ЗА ЕТИКА НА ПРОФЕСИОНАЛНИТЕ СМЕТКОВОДИТЕЛИ

*Услуги на вреднување*

Општи одредби

290.175 Вреднувањето е составено од правење претпоставки во врска со идните случувања, примената на соодветни методологии и техники, како и комбинација на двете со цел да се пресмета извесна вредност, или опсег на вредности, за дадено средство, обврска или за деловното работење како целина.

290.176 Извршувањето на услуги за вреднување за клиент на ангажман за ревизија може да креира закана од самопроверка. Постоењето и значајноста на секоја закана ќе зависи од фактори како што се:

- Дали вреднувањето ќе има материјално значаен ефект на финансиските извештаи.
- Степенот до кој што клиентот е вклучен во определување и одобрување на методологијата за вреднување и други значајни прашања за расудување.
- Расположивоста на воспоставените методологии и професионални упатства.
- За вреднувања кои вклучуваат стандардни или воспоставени методологии, степенот на субјективност кој што е својствен за нив.
- Веродостојноста и степенот на основните податоци.
- Степенот на зависност од идните настани кои по својата природа можат да креираат значајно кршење својствено за износите кои се во прашање.
- Степенот и јасноста на обелоденувањата во финансиските извештаи.

Треба да се оцени значајноста на заканите и кога е потребно да се применат заштитни мерки за да се отстрани заканата или да се намали на прифатливо ниво. Примерите за такви заштитни мерки вклучуваат:

- Ангажирање на професионален сметководител кој не бил вклучен во обезбедувањето на услугата за вреднување да ја провери извршената работа на ревизија или вреднување.
- Правење аранжмани така што персоналот кој ги обезбедува таквите услуги да не учествува во ангажманот за ревизија.

290.177 Извесни вреднувања не вклучуваат значаен степен на субјективност. Ова може да е случај, кога основните претпоставки се воспоставени со закон или регулатива, или се нашироко прифатени и кога техниките и методологиите кои треба да се користат се засновани на општоприфатени стандарди или се пропишани со закон или регулатива. Во такви околности, резултатите од вреднувањето, извршено од страна на две или повеќе страни, не е веројатно дека ќе бидат материјално различни.

290.178 Доколку од фирмата се бара да изврши вреднување за да му помогне на клиентот на ангажманот за ревизија во неговите обврски за известување за даночни цели или за целите на планирање на даноците и резултатите од вреднувањето нема да имаат директно влијание врз финансиските извештаи, тогаш се применуваат одредбите вклучени во точка 290.191.

*Клиенти на ангажмани за ревизија кои не се ентитети од јавен интерес*

290.179 Во случај на клиент на ангажман за ревизија кој што не е ентитет од јавен интерес, доколку услугата за вреднување има материјално значајно влијание на финансиските извештаи за кои што фирмата ќе изрази мислење и вреднувањето вклучува значителен степен на субјективност, тогаш никаква заштитна мерка не може да ја намали заканата од самопроверка на прифатливо ниво. Според тоа, фирмата не треба да обезбедува такви услуги за вреднување на клиентот на ангажман за ревизија.

КОДЕКС ЗА ЕТИКА НА ПРОФЕСИОНАЛНИТЕ СМЕТКОВОДИТЕЛИ

Клиенти на ревизорски ангажмани кои се ентитети од јавен интерес

290.180 Фирмата не треба да обезбедува услуги за вреднување на клиент на ангажман за ревизија кој што е ентитет од јавен интерес, доколку вреднувањата, одделно или збирно, би имале материјално значајно влијание на финансиските извештаи за кои што фирмата ќе изрази мислење.

*Обезбедување на даночни услуги*

290.181 Даночните услуги се составени од широк опсег на услуги, вклучувајќи:

- Подготвување на даночни пријави.
- Даночни пресметки за целите на подготвување на сметководствени книжења.
- Даночно планирање и други даночни советодавни услуги.
- Помош при решавање на даночни спорови.

Додека даночните услуги кои што фирмата му ги обезбедува на клиентот на ангажман за ревизија се разгледани одделно под секој од овие општи наслови; во практика, овие активности често пати се меѓусебно поврзани.

290.182 Извршувањето на извесни даночни услуги креира закани од самопроверка и застапништво. Постоењето и значајноста на сите закани ќе зависи од фактори како што се (а) системот со кој што даночните власти го проценуваат и администрираат данокот кој што е во прашање и улогата на фирмата во тој процес, (б) сложеноста на релевантниот даночен режим и степенот на расудување кој што е потребен за негова примена, (в) конкретните карактеристики на ангажманот, и (г) нивото на даночна експертиза на вработените кај клиентот.

Подготвување на даночна пријава

290.183 Подготвувањето на даночна пријава вклучува давање помош на клиентите за нивните обврски за известување за даночни цели преку изготвување и комплетирање на информиации, вклучувајќи го износот на даночната обврска (вообичаено на стандардизирни обрасци) кој треба да се достави до применливите даночни власти. Таквите услуги вклучуваат и давање совети за третманот на даночните пријави за минатите трансакции и одговарање во име на клиентот на ангажманот за ревизија на барањата на даночните власти за дополнителни информации и анализи (вклучувајќи обезбедување на објаснувања и техничка поддршка за преземениот пристап). Услугите за подготвување на даночни пријави вообичаено се засновани на историски информации и во суштина вкључуваат анализа и презентирање на такви историски информации според постојниот закон за даноци, вклучувајќи преседани и воспоставената практика. Понатаму, даночните пријави се предмет на секакви проверки и процеси на одобрување за кои што даночните власти сметаат дека се соодветни. Според тоа, обезбедувањето на такви услуги вообичаено не креира закана по независноста доколку раководството преземе одговорност за пријавите, вклучувајќи ги и сите направени значајни расудувања.

Даночни пресметки за целите на подготвување на сметководствена евиденција

Клиенти на ангажмани за ревизија кои не се ентитети од јавен интерес

290.184 Подготвувањето пресметки за тековни и одложени даночни обврски (или средства) за клиент на ангажман за ревизија за целите на подготвување на сметководствена евиденција на која што фирмата последователно ќе врши ревизија креира закана од самопроверка. Значајноста на заканата ќе зависи од (а) сложеноста на релевантниот закон и регулатива за даноци и степенот на потребното расудување при нивната примена, (б) нивото на даночната експертиза на персоналот на клиентот, и (в) материјалноста на износите за финансиските извештаи. Кога е потребно треба да се применат заштитни мерки за да се отстрани заканата или да се намали на прифатливо ниво. Примерите за такви закани вклучуваат:

КОДЕКС ЗА ЕТИКА НА ПРОФЕСИОНАЛНИТЕ СМЕТКОВОДИТЕЛИ

- Користење на професионалци кои не се членови на тимот на ангажманот за ревизија за да ја извршат услугата.

- Доколку услугата се извршува од страна на член на тимот на ангажманот за ревизија, користење на партнер или член на персоналот на повисока позиција со соодветна експертиза, кој не е член на тимот на ангажманот за ревизија, за да ги провери даночните пресметки.

- Добивање на совет за услугата од страна на надворешен професионалец за даноци.

Клиенти на ангажмани за ревизија кои се ентитети од јавен интерес

290.185 Освен во итни ситуации, во случај на клиент на ангажман за ревизија кој е ентитет од јавен интерес, фирмата не треба да подготвува даночни пресметки за тековните и одложените даночни обврски (или средства) за целите на подготвување на сметководствена евиденција кои што се материјално значајни за финансиските извештаи за кои фирмата ќе изрази мислење.

290.186 Подготвувањето пресметки за тековни и одложени даночни обврски (или средства) за клиент на ангажман за ревизија за целите на подготвување на сметководствена евиденција, кои поинаку не би биле дозволени според овој оддел, може да му се обезбедат на клиентот на ангажманот за ревизија во итни ситуации или други невообичаени ситуации кога за клиентот на ангажманот за ревизија е неизводливо да прави други аранжмани. Ова може да биде случај кога (а) само фирмата ги има ресурсите и потребното знаење за деловното работење на клиентот за да му помогне на клиентот навремено да ги подготви своите пресметки за тековните и одложените даночни обврски (или средства), и (б) ограничување на способноста на фирмата да ги обезбеди услугите би резултирало во значајни потешкотии за клиентот (на пример, како што може да произлезат од неисполнување на барањата на регулаторите за известување). Во такви ситуации, треба да се задоволат следните услови:

(а) Оние кои ги обезбедуваат услугите не се членови на тимот на ангажманот за ревизија.

(б) Услугите се обезбедуваат само за кус временски период и не се очекува да се повторат.

(в) За ситуацијата се дискутира со оние кои се одговорни за управувањето.

Даночно планирање и други даночни советодавни услуги

290.187 Даночното планирање и други даночни советодавни услуги се состојат од широк опсег на услуги, како што се давање совети на клиентот за тоа како да ги структуира неговите дејствија на начин кој што е ефикасен за даночни цели или давање совети за примена на нов закон или регулатива за даноци.

290.188 Закана од самопроверка може да се креира кога советот ќе влијае на прашања кои ќе се одразат во финансиските извештаи. Постоењето и значајноста на заканата ќе зависат од фактори како што се:

- Степенот на вклучената субјективност при определување на соодветниот третман на даночниот совет во финансиските извештаи.

- Степенот до кој што резултатот од даночниот совет ќе има материјално значаен ефект на финансиските извештаи.

- Дали ефективноста на даночниот совет зависи од сметководствениот третман или презентирањето во финансиските извештаи и постои сомнеж за соодветноста на сметководствениот третман или презентирањето според релевантната рамка за финансиско известување.

- Нивото на даночна експертиза на вработените кај клиентот.

КОДЕКС ЗА ЕТИКА НА ПРОФЕСИОНАЛНИТЕ СМЕТКОВОДИТЕЛИ

- Степенот до кој што советот е поткрепен со даночните закони или регулатива, други преседани и воспоставената практика.

- Дали даночниот третман е поткрепен со приватни правила или бил поинаку одобрен од страна на даночните власти, пред подготвувањето на финансиските извештаи.

На пример, обезбедувањето на услуги за даночно планирање или други даночни советодавни услуги каде што советот е јасно поткрепен од страна на даночните власти или друг преседан, преку воспоставената практика или има основа во даночните закони која е веројатно дека ќе превладее, вообичаено не креира закана по независноста.

290.189 Треба да се оцени значајноста на заканата и кога е потребно да се применат заштитни мерки за да се отстрани заканата или да се намали на прифатливо ниво. Примерите за такви заштитни мерки вклучуваат:

- Користење на професионалци кои не се членови на тимот на ангажманот за ревизија за да ја извршат услугата.

- Ангажирање на професионалец за даноци, кој не бил вклучен во обезбедувањето на даночната услуга, да му даде совет на тимот на ангажманот за ревизија за услугата и да го провери во финансиските извештаи.

- Добивање на совет за услугата од страна на надворешен професионалец за даноци.

- Обезбедување на однапред дадено одобрување или совет од страна на даночните власти.

290.190 Кога ефективноста на даночниот совет зависи од одреден сметководствен третман или презентирање во финансиските извештаи и:

(а) тимот на ангажманот за ревизија има разумно сомневање за соодветноста на поврзаниот сметководствен третман или презентирањето според релевантната рамка за финансиско известување, и

(б) резултатот или последиците од даночниот совет ќе имаат материјално значаен ефект врз финансиските извештаи за кои фирмата ќе изрази мислење

тогаш заканата од самопроверка ќе биде толку значајна што никаква заштитна мерка нема да може да ја намали заканата на прифатливо ниво. Според тоа, фирмата не треба да му обезбедува таков даночен совет на клиентот на ангажманот за ревизија.

290.191 При обезбедувањето на даночни услуги на клиент на ангажман за ревизија, од фирмата може да биде побарано да изврши вреднување за да му помогне на клиентот во неговите обврски за известување за даночни цели и за целите на даночно планирање. Кога резултатот од вреднувањето ќе има директен ефект врз финансиските извештаи, тогаш се применуваат одредбите вклучени во точките 290.175 до 290.180 кои се однесуваат на услуги за вреднување. Кога вреднувањето се врши само за даночни цели и резултатот од вреднувањето нема да има директен ефект врз финансиските извештаи (на пр., на финансиските извештаи влијаат само сметководствените книжења кои се поврзани со даноците), тогаш вообичаено ова не би креирало закани по независноста доколку таквиот ефект врз финансиските извештаи не е материјално значаен или доколку вреднувањето не е предмет на надворешна проверка од страна на даночните власти или слична регулаторна власт. Доколку вреднувањето не е предмет на таква надворешна проверка и ефектот е материјално значаен за финансиските извештаи, тогаш постоењето и значајноста на секоја закана ќе зависи од фактори како што се:

- Степенот до кој што методологијата за вреднување е поткрепена со даночните закони или регулатива, друг преседан или воспоставената практика и степенот на субјективност кој што е својствен за вреднувањето.

- Веродостојноста и обемот на основните податоци.

Треба да се оцени значајноста на сите закани и кога е потребно да се применат заштитни мерки за да се отстрани заканата или да се намали на прифатливо ниво. Примерите за такви заштитни мерки вклучуваат:

- Користење на професионалци кои не се членови на тимот на ангажманот за ревизија за да ја извршат услугата.
- Ангажирање на професионалец за даноци да ја провери извршената работа на ревизијата или резултатот од даночната услуга.
- Обезбедување на однапред дадено одобрување или совет од страна на даночните власти.

Помош при решавање на даночен спор

290.192 Закани од застапништво и самопроверка може да се креираат кога фирмата застапува клиент на ангажман за ревизија при решавање на даночен спор, откако даночните власти го известиле клиентот дека тие ги одбиле аргументите на клиентот за одредено прашање и, даночната власт или клиентот го насочиле прашањето за решавање во официјална постапка, на пример пред трибунал или суд. Постоењето и значајноста на сите закани ќе зависи од фактори како што се:

- Дали фирмата го обезбедила советот кој што е предмет на даночниот спор.
- Степенот до кој што резултатот од спорот ќе има материјално значаен ефект врз финансиските извештаи за кои фирмата ќе изрази мислење.
- Степенот до кој што прашањето е поткрепено со закон или регулатива за даноци, друг преседан, или воспоставената практика.
- Дали постапките се јавно спроведени.
- Улогата на раководството во решавање на спорот.

Треба да се оцени значајноста на сите закани и кога е потребно да се применат заштитни мерки за да се отстрани заканата или да се намали на прифатливо ниво. Примерите за такви заштитни мерки вклучуваат:

- Користење на професионалци кои не се членови на тимот на ангажманот за ревизија за да ја извршат услугата.
- Ангажирање на професионалец за даноци, кој не бил вклучен во обезбедувањето на даночната услуга, за му даде совет на тимот на ангажманот за ревизија за услугата и да го провери третманот во финансиските извештаи.
- Добивање на совет за услугата од страна на надворешен професионалец за даноци.

290.193 Кога даночните услуги вклучуваат дејствување како застапник за клиентот на ангажманот за ревизија пред јавен трибунал или суд во решавање на даночно прашање и износите кои се во прашање се материјално значајни за финансиските извештаи за кои фирмата ќе изрази мислење, тогаш креираната закана од застапништво ќе биде толку значајна што никаква заштитна мерка нема да може да ја намали заканата на прифатливо ниво. Според тоа, фирмата не треба да извршува услуги од овој вид за клиент на ангажман за ревизија. Што сочинува 'јавен трибунал или суд' треба да се утврди според тоа како се врши распрашување за даночни постапки во тоа законодавство.

290.194 Меѓутоа, фирмата не е спречена да има континуирана советодавна улога (на пример, одговарање на конкретни барања за информации, обезбедување на фактички извештаи или сведочење во врска со извршената работа или помагање на клиентот при анализирање на даночните прашања) за клиентот на ангажманот за ревизија во врска со прашањето кое е предмет на распрашувањето пред јавниот трибунал или судот.

*Услуги на внатрешна ревизија*

КОДЕКС ЗА ЕТИКА НА ПРОФЕСИОНАЛНИТЕ СМЕТКОВОДИТЕЛИ

Општи одредби

290.195 Делокругот и целите на активностите за внатрешна ревизија можат да бидат многу различни и зависат од големината и структурата на ентитетот и барањата на раководството и оние кои се одговорни за управувањето. Активностите на внатрешна ревизија може да вклучуваат:

(а) Следење на интерната контрола – проверка на контролите, следење на нивната работа и препорачување на подобрување на истите.

(б) Испитување на финансиските и оперативните информации – проверка на средствата кои се користат за идентификување, мерење, класифицирање и известување на финансиските и оперативните информации, конкретна истрага во поединечните ставки вклучувајќи детални тестови на трансакции, салда и постапки.

(в) Проверка на економичноста, ефикасноста и ефективноста на оперативните активности вклучувајќи нефинансиски активности на ентитетот.

(г) Проверка на придржувањето кон законите, регулативата и други надворешни барања, и кон политиките и упатствата на раководството и други внатрешни барања.

290.196 Услугите на внатрешна ревизија вклучуваат помагање на клиентот на ангажманот за ревизија во извршувањето на неговите активности за внатрешна ревизија. Обезбедувањето на услуги на внатрешна ревизија на клиент на ангажман за ревизија креира закана од самопроверка по независноста, доколку фирмата ја користи работата на внатрешната ревизија во текот на последователна надворешна ревизија. Извршувањето на значителен дел од активностите на внатрешна ревизија кај клиентот ја зголемува можноста дека персоналот на фирмата кој ги обезбедува услугите на внатрешна ревизија ќе преземе одговорност на раководството. Доколку персоналот на фирмата кога обезбедува услуги на внатрешна ревизија на клиент на ангажман за ревизија преземе одговорност на раководството, тогаш креираната закана ќе биде толку значајна што никаква заштитна мерка нема да може да ја намали заканата на прифатливо ниво. Според тоа, персоналот на фирмата не треба да презема одговорност на раководството кога обезбедува услуги на внатрешна ревизија на клиент на ангажман за ревизија.

290.197 Примерите за услуги на внатрешна ревизија кои вклучуваат преземање на одговорности на раководството вклучуваат:

(а) Поставување на политики за внатрешна ревизија или стратешки насоки за активностите на внатрешна ревизија.

(б) Насочување и преземање одговорност за дејствувањето на вработените во внатрешна ревизија кај ентитетот.

(в) Носење одлуки за тоа кои препораки кои произлегуваат од активностите на внатрешната ревизија треба да се спроведат.

(г) Известување на резултатите од активностите на внатрешната ревизија во име на раководството до оние кои се одговорни за управувањето.

(д) Извршување на постапки кои сочинуваат дел од интерната контрола, како што се проверка и одобрување на промени на привилегиите на вработените за пристап до податоци.

(ѓ) Преземање одговорност за дизајнирање, спроведување и одржување на внатрешната контрола.

(е) Извршување на услуги на внатрешна ревизија како надворешно лице, кои се состојат од целата или значителен дел на функцијата на интерна контрола, кога фирмата е одговорна за определување на делокругот на работата на внатрешната ревизија и може да има одговорност за едно или повеќе од прашањата кои се наведени во (а) до (ѓ).

КОДЕКС ЗА ЕТИКА НА ПРОФЕСИОНАЛНИТЕ СМЕТКОВОДИТЕЛИ

290.198 За да се избегне преземање на одговорност на раководството, фирмата треба да му обезбедува услуги на внатрешна ревизија на клиентот на ангажман за ревизија, само доколку се исполнети следните:

(а) Клиентот назначува соодветен и компетентен ресурс, по можност во рамките на повисокото раководство, како постојано одговорен за активностите на внатрешна ревизија и за да ја потврди одговорноста за дизајнирање, спроведување и одржување на интерната контрола.

(б) Раководството на клиентот или оние кои се одговорни за управувањето го проверуваат, оценуваат и одобруваат делокругот, ризикот и зачестеноста на услугите на внатрешна ревизија.

(в) Раководството на клиентот ја оценува соодветноста на услугите на внатрешна ревизија и наодите кои резултираат од нивното извршување.

(г) Раководството на клиентот ги оценува и определува кои препораки кои резултираат од услугите на интерна контрола ќе се спроведат и управува со процесот на спроведување.

(д) Раководството на клиентот ги известува оние кои се одговорни за управувањето за значајните наоди и препораки кои резултираат од услугите на внатрешна ревизија.

290.199 Кога фирмата ја користи работата на функцијата на внатрешната ревизија, Меѓународните стандарди за ревизија бараат извршување на постапки за оценување на соодветноста на таа работа. Кога фирмата прифаќа ангажман за да му обезбеди услуги на внатрешна ревизија на клиент на ангажман за ревизија, и резултатите од тие услуги ќе се искористат при спроведување на надворешна ревизија, тогаш се креира закана од самопроверка заради можноста дека тимот на ангажманот за ревизија ќе ги искористи резултатите од услугите на внатрешна ревизија без соодветно да ги оцени тие резултати или извршување на истото ниво на професионален скептицизам како што би бил изразено кога работата на внатрешна ревизија се извршува од страна на поединци кои не се членови на фирмата. Значајноста на заканата ќе зависи од фактори како што се:

- Материјалноста на поврзаните износи од финансиските извештаи.
- Ризикот од погрешно прикажување на тврдењата поврзани со тие износи од финансиските извештаи.
- Степенот на потпирање на услугата на внатрешна ревизија.

Треба да се оцени значајноста на заканата и кога е потребно да се применат заштитни мерки за да се отстрани заканата или да се намали на прифатливо ниво. Пример за таква заштитна мерка е користење на професионалци кои не се членови на тимот на ангажманот за ревизија за да ја извршат услугата на внатрешна ревизија.

Клиенти на ангажмани за ревизија кои се ентитети од јавен интерес

290.200 Во случај кога клиентот на ангажманот за ревизија е ентитет од јавен интерес, фирмата не треба да обезбедува услуги на внатрешна ревизија кои се однесуваат на:

(а) Значаен дел од интерните контроли врз финансиското известување.

(б) Финансиски сметководствени системи кои генерираат информации кои, одделно или збирно, се значајни за сметководствената евиденција на клиентот или финансиските извештаи за кои што фирмата ќе изрази мислење.

(в) Износи или обелоденувања кои, одделно или збирно, се материјално значајни за финансиските извештаи за кои што фирмата ќе изрази мислење.

*Услуги за ИТ системи*

Општи одредби

290.201 Услуги поврзани со системи за информатичка технологија ('ИТ') вклучуваат дизајнирање или воспоставување на хардверски или софтверски системи. Системите

можат да збираат изворни податоци, да сочинуваат дел од интерната контрола врз финансиското известување или да генерираат информации кои имаат влијание врз сметководствената евиденција или финансиските извештаи, или системите може да не се однесуваат на сметководствената евиденција на клиентот на ангажманот за ревизија, интерната контрола врз финансиското известување и финансиските извештаи. Обезбедувањето на услуги за ИТ системи може да креира закана од самопроверка која зависи од природата на услугите и ИТ системите.

290.202 Следните услуги за ИТ системи се смета дека не креираат закана по независноста доколку персоналот на фирмата не преземе одговорности на раководството за:

(а) Дизајнирање или воспоставување на ИТ системи кои не се однесуваат на интерната контрола врз финансиското известување.

(б) Дизајнирање или воспоставување на ИТ системи кои не генерираат информации кои сочинуваат значителен дел од сметководствената евиденција или финансиските извештаи.

(в) Воспоставување на 'готов' софтвер за сметководство или известување на финансиски информации кој што не бил развиен од страна на фирмата доколку потребното прилагодување не е значително за да се задоволат потребите на клиентот.

(г) Оценување и давање препораки во поглед на системот кој што е дизајниран, воспоставен или го работи друг обезбедувач на услуги или клиентот.

Клиенти на ангажмани за ревизија кои не се ентитети од јавен интерес

290.203 Обезбедувањето на услуги на клиент на ангажман за ревизија кој не е ентитет од јавен интерес, а кои вклучуваат дизајнирање или воспоставување на ИТ системи кои (а) сочинуваат значителен дел од интерната контрола врз финансиското известување или (б) генерираат информации кои се значајни за сметководствената евиденција на клиентот или финансиските извештаи за кои фирмата ќе изрази мислење креира закана од самопроверка.

290.204 Заканата од самопроверка е премногу значајна за да се дозволат ваквите услуги, освен доколку не се воспоставени соодветни заштитни мерки кои осигуруваат дека:

(а) Клиентот ја признава својата одговорност за воспоставувањето и следењето на системот на интерни контроли.

(б) Клиентот назначува компететно вработено лице, пожелно од повисокото раководство, со одговорност за донесување на сите одлуки на раководството во однос на дизајнот и воспоставувањето на хардверскиот или софтверскиот систем.

(в) Клиентот ги донесува сите одлуки на раководството во врска со процесот на дизајнирање и воспоставување.

(г) Клиентот ја оценува соодветноста и резултатите од дизајнот и воспоставувањето на системот.

(д) Клиентот е одговорен за работењето на системот (хардверот или софтверот) и за податоците кои ги користи или генерира системот.

290.205 Во зависност од степенот на доверливост на одредени ИТ системи како дел од ревизијата, треба да се утврди дали такви услуги за ангажман без уверување треба да ги обезбедува само персонал кој не е член на ангажманот за ревизија и кои имаат различни линии на одговорност во рамките на фирмата. Треба да се оцени значајноста на сите преостанати закани и кога е потребно да се применат заштитни мерки за да се отстрани заканата или да се намали на прифатливо ниво. Пример за таква заштитна мерка е ангажирање на професионален сметководител за да ја провери работата на ангажманот за ревизија или услугата за ангажман без уверување.

Клиенти на ангажмани за ревизија кои се ентитети од јавен интерес

290.206 Во случај кога клиентот на ангажманот за ревизија е ентитет од јавен интерес, фирмата не треба да обезбедува услуги кои вклучуваат дизајнирање или воспоставување на ИТ системи кои (а) сочинуваат значителен дел од интерната контрола врз финансиското

известување или (б) генерираат информации кои се значајни за сметководствената евиденција на клиентот или финансиските извештаи за кои фирмата ќе изрази мислење.

*Услуги на поддршка при судски спор*

290.207 Услугите на поддршка при судски спор може да вклучат активности како што се дејствување како стручен сведок, пресметување на проценети штети или други износи кои може да станат побарувања или обврска како резултат на судскиот спор или друг правен спор, како и помош при управувањето со документите и пронаоѓањето на истите. Овие услуги можат да креираат закана од самопроверка или од застапништво.

290.208 Доколку фирмата му обезбедува услуга за поддршка при судски спор на клиент на ангажман за ревизија и услугата вклучува проценка на штети или други износи кои влијаат врз финансиските извештаи за кои што фирмата ќе изрази мислење, тогаш треба да се следат одредбите за услуги за вреднување вклучени во точките 290.175 до 290.180. Во случај на други услуги за поддршка при судски спор, треба да се оцени значајноста на сите закани и кога е потребно да се применат заштитни мерки за да се отстрани заканата или да се намали на прифатливо ниво.

*Правни услуги*

290.209 За целите на овој оддел, правните услуги се дефинирани како кои било услуги за кои лицето кое ги обезбедува услугите мора или да има дозвола да работи пред судовите на законодавството во кое ваквите услуги ќе бидат обезбедени, или пак да ја има потребната обука во областа на правото за да може да работи како правник. Таквите правни услуги може да вклучат, во зависност од законодавството, широк и разнолик опсег на области, вклучувајќи како корпоративни, така и комерцијални услуги на клиентите, како на пример поддршка за договори, правни совети и поддршка во врска со судски спорови, спојувања и стекнувања и обезбедување на помош на внатрешните правни оддели на клиентите. Обезбедувањето на правни услуги на ентитет кој е клиент на ангажман за ревизија може да креира закана од самопроверка и од застапништво.

290.210 Правните услуги кои што го поддржуваат клиентот на ангажман за ревизија при извршување на трансакција (на пр., поддршка за договор, правен совет, правна длабинска анализа и преструктуирање) може да креираат закани од самопроверка. Постоењето и значајноста на сите закани ќе зависи од фактори како што се:

- Природата на услугата.
- Дали услугата ја обезбедува член на тимот на ангажманот за ревизија.
- Материјалноста на кое било прашање во однос на финансиските извештаи на клиентот.

Треба да се оцени значајноста на сите закани и кога е потребно да се применат заштитни мерки за да се отстрани заканата или да се намали на прифатливо ниво. Примерите за такви заштитни мерки вклучуваат:

- Користење на професионалци кои не се членови на тимот на ангажманот за ревизија за да ја извршат услугата.
- Ангажирање на професионалец кој не бил вклучен во обезбедувањето на правните услуги за да му даде совет на тимот на ангажманот за ревизија за услугата и да го провери третманот во финансиските извештаи.

290.211 Дејствувањето како застапник во име на клиент на ангажман за ревизија при решавање на дадена расправа или судски спор во околности каде што износите за коишто станува збор се материјално значајни за финансиските извештаи за кои фирмата ќе изрази мислење, може да креира закани од застапништво и самопроверка кои ќе бидат толку значајни што никаква заштитна мерка нема да може да ја намали заканата на

прифатливо ниво. Според тоа, фирмата не треба да извршува ваков вид на услуги за клиент на ангажман за ревизија.

290.212 Кога од фирмата ќе биде побарано да дејствува во улогата на застапник за клиент на ангажман за ревизија во решавање на расправа или судски спор во околности каде што износите за коишто станува збор не се материјално значајни за финансиските извештаи за кои фирмата ќе изрази мислење, тогаш фирмата треба да ја оцени значајноста на секоја креирана закана од застапништво или од самопроверка и кога е потребно да примени заштитни мерки за да се отстрани заканата или да се намали на прифатливо ниво. Примерите за такви заштитни мерки вклучуваат:

- Користење на професионалци кои не се членови на тимот на ангажманот за ревизија за да ја извршат услугата.
- Ангажирање на професионалец кој не бил вклучен во обезбедувањето на правниот совет за да му даде совет на тимот на ангажманот за ревизија за услугата и да го провери третманот во финансиските извештаи.

290.213 Назначувањето на партнер или вработен во фирмата како генерален советник за правни прашања на клиент на ангажман за ревизија, ќе креира закани од самопроверка и застапништво кои се толку значајни што никакви заштитни мерки нема да може да ги намалат заканите на прифатливо ниво. Позицијата на генерален советник вообичаено е повисока раководна позиција со широка одговорност за правните прашања на претпријатието па, оттука, ниту еден член на фирмата не треба да прифати назначување на таква позиција за клиент на ангажман за ревизија.

*Услуги за регрутирање*

Општи одредби

290.214 Обезбедувањето на услуги за регрутирање за клиент на ангажман за ревизија, може да креира закани од личен интерес, фамилијарност и заплашување. Постоењето и значајноста на сите закани ќе зависи од фактори како што се:

- Природата на побараната помош.
- Улогата на лицето кое треба да се регрутира.

Треба да се оцени значајноста на сите креирани закани и кога е потребно да се применат заштитни мерки за да се отстрани заканата или да се намали на прифатливо ниво. Во сите случаи, фирмата не треба да презема одговорност на раководството, вклучувајќи и да дејствува како преговарач во име на клиентот, и одлуките за тоа кој треба да биде вработен треба да му бидат оставени на клиентот.

Вообичаено, фирмата може да обезбедува услуги како што е проверка на професионалните квалификации на извесен број на пријавени лица и да обезбедува совет за нивната погодност за работното место. Покрај тоа, фирмата може да врши интервју со кандидатите и да дава совет за компетентноста на кандидатот за работни места за финансиско известување, администрација или контрола.

Клиенти на ангажмани за ревизија кои се ентитети од јавен интерес

290.215 Фирмата не треба да да ги обезбедува следните услуги за регрутирање за клиент на ангажман за ревизија кој е ентитет од јавен интерес во поглед на директор или службеник на ентитетот или повисоко раководство на позиција на која се врши значајно влијание врз подготвувањето на сметководствената евиденција на клиентот или финансиските извештаи за кои фирмата ќе изрази мислење:

- Барање или пронаоѓање на кандидати за такви работни места.
- Преземање проверки на препораките за можни кандидати за такви работни места.

*Услуги за корпоративни финансии*

290.216 Обезбедувањето на услуги за корпоративни финансии како што се (а) помагање на клиентот на ангажман за ревизија во развивање на корпоративни стратегии, (б)

идентификување на можни цели кои треба да ги стекне клиентот на ангажманот за ревизија, (в) совети за трансакции за оттуѓување, (г) помагање при трансакции за собирање на финансиски средства, и (д) обезбедување на совет за структуирање, може да креира закани од застапништво и самопроверка. Треба да се оцени значајноста на сите закани и кога е потребно да се применат заштитни мерки за да се отстрани заканата или да се намали на прифатливо ниво. Примерите за такви заштитни мерки вклучуваат:

- Користење на професионалци кои не се членови на тимот на ангажманот за ревизија за обезбедување на услугите.
- Ангажирање на професионалец кој не бил вклучен во обезбедувањето на услугата за корпоративни финансиси за да му даде совет на тимот на ангажманот за ревизија за услугата и да го провери сметководствениот третман и секој третман во финансиските извештаи.

290.217 Обезбедувањето на услуги за корпоративни финансии, на пример совет за структуирање на трансакција за корпоративни финансии или за аранжмани за финансирање кои ќе влијаат директно на износите кои ќе бидат прикажани во финансиските извештаи за кои фирмата ќе изрази мислење, може да креира закана од самопроверка. Постоењето и значајноста на сите закани ќе зависи од фактори како што се:

- Степенот на субјективност вклучен во определувањето на соодветен третман за резултатот или последиците од советот за корпоративни финансии во финансиските извештаи.
- Степенот до кој што резултатот од советот за корпоративни финансии ќе влијае директно на износите кои се евидентирани во финансиските извештаи и степенот до кој што износите се материјално значајни за финансиските извештаи.
- Дали ефективноста на советот за корпоративни финансии зависи од одреден сметководствен третман или презентирање во финансиските извештаи и постои сомнеж во врска со соодветноста на поврзаниот сметководствен третман или презентирање според релевантната рамка за финансиско известување.

Треба да се оцени значајноста на сите закани и кога е потребно да се применат заштитни мерки за да се отстрани заканата или да се намали на прифатливо ниво. Примерите за такви заштитни мерки вклучуваат:

- Користење на професионалци кои не се членови на тимот на ангажманот за ревизија за обезбедување на услугите.
- Ангажирање на професионалец кој не бил вклучен во обезбедувањето на услугата за корпоративни финансиси за да му даде совет на тимот на ангажманот за ревизија за услугата и да го провери сметководствениот третман и секој третман во финансиските извештаи.

290.218 Кога ефективноста на советот за корпоративни финансии зависи од одреден сметководствен третман или презентирање во финансиските извештаи и:

(а) тимот на ангажманот за ревизија има разумно сомневање за соодветноста на поврзаниот сметководствен третман или презентирање според релевантната рамка за финансиско известување; и

(б) резултатот или последиците од советот за корпоративни финансии во финансиските извештаи ќе имаат материјално значајно влијание врз финансиските извештаи за кои фирмата ќе изрази мислење,

тогаш заканата од самопроверка ќе биде толку значајна што никаква заштитна мерка нема да може да ја намали заканата на прифатливо ниво, во кој случај советот за корпоративни финансии не треба да биде обезбеден.

290.219 Обезбедувањето на услуги за корпоративни финансии кои вклучуваат промовирање, тргување со или гарантирање за акциите на клиентот на ангажман за ревизија би

креирало закана од застапништво или од самопроверка која е толку значајна што никаква заштитна мерка нема да може да ја намали заканата на прифатливо ниво. Според тоа, фирмата не треба да му обезбедува такви услуги на клиентот на ангажман за ревизија.

**Надоместоци**

*Надоместоци – релативна големина*

290.220 Кога вкупните надоместоци од даден клиент на ангажман за ревизија претставуваат голем дел од вкупните надоместоци на фирмата која го изразила ревизорското мислење, тогаш зависноста од тој клиент и загриженоста во врска со можноста за губење на клиентот креира закана од личен интерес или од заплашување. Значајноста на заканата ќе зависи од фактори како што се:

- Оперативната структура на фирмата.
- Дали фирмата е основана одамна или е нова.
- Значајноста на клиентот, квалитативно и/или квантитативно, за фирмата.

Треба да се оцени значајноста на заканата и кога е потребно да се применат заштитни мерки за да се отстрани заканата или да се намали на прифатливо ниво. Примерите за такви заштитни мерки вклучуваат:

- Намалување на зависноста од клиентот.
- Надворешни проверки за контрола на квалитетот.
- Консултирање на трета страна, како што е професионално регулаторно тело или професионален сметководител, за клучните расудувања за ревизијата.

290.221 Заканата од личен интерес или застапништво може исто така да се креира кога надоместоците генерирани од клиентот на ангажманот за ревизија претставуваат голем дел од приходите на поединечна канцеларија на фирмата. Значајноста на заканата ќе зависи од фактори како што се:

- Значајноста на клиентот, квалитативно и/или кавнтитативно, за партнерот или канцеларијата.
- Степенот до кој што наградата на партнерот, или партнерите во канцеларијата, зависи од надоместоците генерирани од клиентот.

Треба да се оцени значајноста на заканата и кога е потребно да се применат заштитни мерки за да се отстрани заканата или да се намали на прифатливо ниво. Примерите за такви заштитни мерки вклучуваат:

- Намалување на зависноста од клиентот на ангажманот за ревизија.
- Ангажирање на професионален сметководител за да ја провери работата или поинаку да даде совет, според потребите.
- Редовни независни внатрешни или надворешни проверки за контрола на ангажманот.

Клиенти на ангажмани за ревизија кои се ентитети од јавен интерес

290.222 Кога клиентот на ангажманот за ревизија е ентитет од јавен интерес и, за две последователни години, вкупните надоместоци од клиентот и неговите поврзани ентитети (предмет на разгледувањата во точка 290.27) претставуваат повеќе од 15% од вкупните надоместоци што ги примила фирмата која изразува мислење за финансиските извештаи на клиентот, тогаш фирмата треба да им го обелодени на оние кои се одговорни за управувањето на клиентот на ангажманот за ревизија фактот дека збирот на таквите надоместоци претставува повеќе од 15% од вкупните приходи што ги примила фирмата, и да дискутира за тоа кои од заштитните мерки дадени подолу ќе ги

примени за да ја намали заканата на прифатливо ниво, и да ја примени одбраната заштитна мерка:

- Пред издавањето на ревизорското мислење за финансиските извештаи за втората година, професионален сметководител, кој не е член на фирмата која изразува мислење за финансиските извештаи, врши проверка на контрола на квалитетот на ангажманот или професионално регулаторно тело врши проверка на тој ангажман која е еквивалентна на проверка на контрола на квалитет на ангажман ('проверка пред издавањето').

- По издавањето на ревизорското мислење за финансиските извештаи за втората година, а пред издавањето на ревизорското мислење за финансиските извештаи за третата година, професионален сметководител, кој не е член на фирмата која изразува мислење за финансиските извештаи, или професионално регулаторно тело, врши проверка на ревизијата за втората година која е еквивалентна на проверка на контрола на квалитет на ангажман ('проверка по издавањето').

Кога вкупните надоместоци значително надминуваат 15%, фирмата треба да утврди дали значајноста на заканата е таква што проверката по издавањето нема да ја намали заканата на прифатливо ниво и, оттука, потребна е проверка пред издавањето. Во такви околности треба да се изврши проверка пред издавањето.

Според тоа, кога надоместоците продолжуваат секоја година да надминуваат 15%, треба да се направи обелоденување до и дискусија со оние кои се одговорни за управувањето и треба да се примени една од горенаведените заштитни мерки. Доколку овие надоместоци значително надминуваат 15%, тогаш фирмата треба да утврди дали значајноста на заканата е таква што проверката по издавањето нема да ја намали заканата на прифатливо ниво и, оттука, потребно е да се направи проверка пред издавањето. Во такви околности треба да се изврши проверка пред издавањето.

*Надоместоци – доспеани*

290.223 Закана од личен интерес може да се креира доколку надоместоците кои ги должи клиентот на ангажман за ревизија останат ненаплатени за подолг временски период, особено доколку значителен дел не е платен пред издавањето на ревизорскиот извештајот за следната година. Вообичаено, од фирмата се очекува да побара таквите надоместоци да бидат платени пред издавањето на ревизорскиот извештај. Доколку надоместоците останат неплатени по издавањето на ревизорскиот извештај, тогаш треба да се оцени постоењето и значајноста на сите закани и кога е потребно да се применат заштитни мерки за да се отстрани заканата или да се намали на прифатливо ниво. Пример за таква заштитна мерка е ангажирање на дополнителен професионален сметководител кој не учествувал во ангажманот за ревизија за да даде совет или да ја провери извршената работа. Фирмата треба да утврди дали доспеаните надоместоци може да се сметаат за такви кои се еквивалентни на заем на клиентот и дали, поради значајноста на доспеаните надоместоци, е соодветно фирмата да биде повторно назначена или да го продолжи ангажманот за ревизија.

*Неизвесни надоместоци*

290.224 Неизвесните надоместоци се надоместоци кои се пресметуваат врз основа на однапред определена основа поврзана со исходот од трансакцијата или резултатот од извршените услуги од страна на фирмата. За целите на овој оддел, надоместокот не се смета за неизвесен доколку е утврден од страна на суд или друго јавно надлежно тело.

290.225 Неизвесниот надоместок кој фирмата го наплаќа директно или индиректно, на пример преку посредник, во врска со ангажман за ревизија креира дадена закана од личен интерес која е толку значајна што никаква заштитна мерка нема да може да ја намали заканата на прифатливо ниво. Според тоа, фирмата не треба да се вклучува во таков аранжман за надоместок.

290.226 Неизвесниот надоместок кој фирмата го наплаќа директно или индиректно, на пример преку посредник, во врска со услуги за ангажман без уверување, а му се обезбедуваат на клиент на ангажман за ревизија, може исто така да креираат закана од личен

интерес. Креираната закана ќе биде толку значајна што никаква заштитна мерка нема да може да ја намали заканата на прифатливо ниво доколку:

(а) Надоместокот го наплаќа фирмата која изразува мислење за финансиските извештаи и надоместокот е материјално значаен или се очекува да биде материјално значаен за таа фирма.

(б) Надоместокот го наплаќа фирма од мрежата која учествува во значителен дел на ревизијата и надоместокот е материјално значаен или се очекува да биде материјално значаен за таа фирма.

(в) Исходот од услугата која не е ангажман за уверување, а оттука и износот на надоместокот, зависи од идно или тековно расудување за ревизијата на материјален износ од финансиските извештаи.

Според тоа, таквите аранжмани не треба да се прифаќаат.

290.227 За другите видови на аранжмани за неизвесни надоместоци кои фирмата ги наплаќа од клиентот на ангажман за ревизија за услуга за ангажман без уверување, постоењето и значајноста на сите закани ќе зависи од фактори како што се:

- Опсегот на можните износи на надоместоци.
- Дали соодветно надлежно тело го утврдува исходот од прашањето врз основа на кое ќе биде определен неизвесниот надоместок.
- Природата на услугата.
- Ефектот на настанот или трансакцијата врз финансиските извештаи.

Треба да се оцени значајноста на сите закани и кога е потребно да се применат заштитни мерки за да се отстрани заканата или да се намали на прифатливо ниво. Примерите за такви заштитни мерки вклучуваат:

- Ангажирање на професионален сметководител да ја провери работата на релевантната ревизија или поинаку да даде совет, според потребата.
- Користење на професионалци кои не се членови на тимот на ангажманот за ревизија за обезбедување на услугите за ангажман без уверување.

**Политики за оценување и надоместување**

290.228 Закана од личен интерес се креира кога член на тимот на ангажманот за ревизија се оценува или му се надоместува за продавањето на услуги за ангажман без уверување на клиентот на ангажман за ревизија. Значајноста на заканата ќе зависи од:

- Делот од надоместување или оценувањето на работењето на поединецот кој е заснован на продажбата на такви услуги.
- Услогата на поединецот во тимот на ангажманот за ревизија.
- Дали одлуките за унапредување се под влијание на продажбата на такви услуги.

Треба да се оцени значајноста на заканата и, доколку заканата не е на прифатливо ниво, фирмата треба да го ревидира планот за надоместување или процесот за оценување за тој поединец или да примени заштитни мерки за да се отстрани заканата или да се намали на прифатливо ниво. Примерите за такви заштитни мерки вклучуваат:

- Отстранување на таквите членови од тимот на ангажманот за ревизија.
- Ангажирање на професионален сметководител да ја провери работата на членот на тимот на ангажманот за ревизија.

290.229 Главниот партнер на ангажманот за ревизија не треба да се оценува или да му се надоместува врз основа на успехот на тој партнер при продавање на услуги за ангажман без уверување на партнеровиот клиент на ангажман за ревизија на

партнерот. Ова не е наменето за да се забранат нормални аранжмани за делење на добивката помеѓу партнерите на фирмата.

**Подароци и гостопримство**

290.210 Прифаќање на подароци или гостопримство од клиент на ангажман за ревизија може да креира закани од личен интерес и фамилијарност. Кога фирмата или член на тимот на ангажманот за ревизија прифаќа подароци или гостопримство, освен доколку вредноста на истите е незначајна и без последици, тогаш креираните закани ќе бидат толку значајни што никаква заштитна мерка нема да може да ги намали заканите на прифатливо ниво. Последователно, фирмата или член на тимот на ангажманот за ревизија не треба да прифаќаат такви подароци или гостопримство.

**Фактички или заканет судски спор**

290.231 Кога ќе се случи, или постои веројатност дека ќе се случи, судски спор помеѓу фирмата или член на тимот на ангажманот за ревизија и клиентот на ангажманот за ревизија, тогаш се креираат закани од личен интерес и заплашување. Односот помеѓу раководството на клиентот и членовите на тимот на ангажманот за ревизија мора да се карактеризираат со целосна отвореност и потполно обелоденување во врска со сите аспекти на деловното работење на клиентот. Кога фирмата и раководството на клиентот ќе бидат ставени на противнички позиции во фактички или заканет судски спор, што ќе влијае врз подготвеноста на раководството да направи потполни обелоденувања, се креираат закани од личен интерес и заплашување. Значајноста на креираните закани ќе зависи од фактори како што се:

- Материјалноста на судскиот спор.
- Дали судскиот спор се однесува на претходен ангажман за ревизија.

Треба да се оцени значајноста на заканите и кога е потребно да се применат заштитни мерки за да се отстранат заканите или да се намалат на прифатливо ниво. Примерите за такви заштитни мерки вклучуваат:

- Доколку судскиот спор вклучува член на тимот на ангажманот за ревизија, отстранување на тоа лице од тимот на ангажманот за ревизија.
- Ангажирање на професионалец за да ја провери извршената работа.

Доколку ваквите заштитни мерки не ги намалат заканите на прифатливо ниво, единственото соодветно дејствие ќе биде повлекувањето од, или неприфаќање на, ангажманот за ревизија.

**Точките 290.232 до 290.499 намерно се оставени празни.**

**Извештаи кои вклучуваат ограничување на употребата и дистрибуирањето**

*Вовед*

290.500 Барањата за независност во Оддел 290 се однесуваат на сите ангажмани за ревизија. Меѓутоа, во одредени околности кои вклучуваат ангажмани за ревизија каде што извештајот вклучува ограничување на употребата и дистрибуирањето, и кога се задоволени условите опишани во 290.501 до 290.502, барањата за независност во овој оддел можат да бидат модификувани како што е дадено во точките 290.505 до 290.514. Овие точки се применуваат само кај ангажман за ревизија на финансиски извештаи со посебна намена (а) кој е наменет да даде заклучок во позитивна или негативна форма дека финансиските извештаи се подготвени во сите материјални аспекти, во согласност со применливата рамка за финансиско известување, вклучително, во случај на рамка за објективно презентирање, дека финансиските извештаи даваат вистинито и објективно гледиште или се објективно презентирани, во сите материјални аспекти, во согласност со применливата рамка за финансиско известување, и (б) кога ревизорскиот извештај вклучува ограничување на употребата и дистрибуирањето. Модификациите не се дозволени во случај на ревизија на финансиски извештаи која се бара со закон или регулатива.

КОДЕКС ЗА ЕТИКА НА ПРОФЕСИОНАЛНИТЕ СМЕТКОВОДИТЕЛИ

290.501 Модификациите на барањата од оддел 290 се дозволени доколку наменетите корисници на извештајот (а) се запознаени со целта и ограничувањата на извештајот, и (б) експлицитно се согласуваат со примената на модифицираните барања за независност. Наменетите корисници можат да стекнат познавање на целта и ограничувањата на извештајот преку нивно учество, било директно или индиректно преку нивен претставник кој има овластување да дејствува како наменетите корисници, во определувањето на природата и делокругот на ангажманот. Таквото учество ја зголемува способноста на фирмата да комуницира со наменетите корисници во врска со прашања поврзани со независноста, вклучувајќи ги околностите кои што се релевантни за оценување на заканите по независноста и применливите заштитни мерки кои се потребни за да се отстранат заканите или да се намалат на прифатливо ниво, и за да добие нивна согласност за модифицираните барања за независност кои ќе се применат.

290.502 Фирмата треба да комуницира (на пример, во писмото за ангажманот) со наменетите корисници во врска со барањата за независност кои ќе се применат во поглед на обезбедување на ангажманот за ревизија. Кога наменетите корисници се група на корисници (на пример, заемодаватели во синдикален аранжман за заеми) кои не можат конкретно да се идентификуваат по име во времето кога се определени условите на ангажманот, таквите корисници последователно треба да бидат запознаени со барањата за независност со кои се согласил претставникот (на пример, претставникот кој писмото за ангажманот на фирмата го прави достапно за сите корисници).

290.503 Доколку фирмата исто така издава и ревизорски извештај кој што не вклучува ограничување на употребата и дистрибуирањето за истиот клиент, тогаш одредбите од точките 290.500 до 290.514 не ги менуваат барањата за примена на одредбите од точките 290.1 до 290.232 за тој ангажман за ревизија.

290.504 Модификациите на барањата од оддел 290 кои што се дозволени во околностите кои се дадени погоре се опишани во точките 290.505 до 290.514. Се бара придржување кон одредбите на оддел 290, од сите други аспекти.

*Ентитети од јавен интерес*

290.505 Кога се задоволени условите определени во точките 290.500 до 290.502, не е потребно да се применуваат дополнителните барања во точките 290.100 до 290.232 кои се однесуваат на ангажмани за ревизија на ентитети од јавен интерес.

*Поврзани ентитети*

290.506 Кога се задоволени условите определени во точките 290.500 до 290.502, посочувањата на клиентот на ангажманот за ревизија не ги вклучуваат неговите поврзани ентитети. Меѓутоа, кога тимот на ангажманот за ревизија знае или има причина да верува дека односот или околноста кои вклучуваат поврзан ентитет на клиентот се релевантни за оценувањето на независноста на фирмата од клиентот, тогаш тимот на ангажманот за ревизија треба да го вклучи тој поврзан ентитет кога ги идентификува и ги оценува заканите по независноста и применува соодветни заштитни мерки.

*Мрежи и фирми од мрежата*

290.507 Кога се задоволени условите определени во точките 290.500 до 290.502, посочувањата на фирмата не ги вклучуваат фирмите од мрежата. Меѓутоа, кога фирмата знае или има причина да верува дека било кои учества или односи на фирмата од мрежата креираат закани, тогаш тие треба да бидат вклучени во оценувањето на заканите по независноста.

*Финансиски учества, заеми и гаранции, блиски деловни односи и фамилијарни и лични односи*

290.508 Кога се задоволени условите определени во точките 290.500 до 290.502, релевантните одредби определени во точките 290.102 до 290.145 се однесуваат само на членовите на тимот на ангажманот, и членовите на нивното најблиско семејство и блиско семејство.

290.509 Покрај тоа, треба да се утврди дали заканите по независноста се креирани од страна на учества и односи, како што е опишано во точките 290.102 до 290.145, помеѓу клиентот на ангажманот за ревизија и следните членови на тимот на ангажманот за ревизија:

(а) Оние кои обезбедуваат консултации поврзани со прашања, трансакции или настани кои се технички или кои се специфични за дејноста.

(б) Оние кои обезбедуваат контрола на квалитет за ангажманот, вклучувајќи ги оние кои извршуваат проверка на контрола на квалитет на ангажманот.

Треба да се оцени значајноста на сите закани за кои тимот на ангажманот има причина да верува дека се креирани од страна на учества и односи помеѓу клиентот на ангажманот за ревизија и други во рамките на фирмата кои можат директно да влијаат на исходот на ангажманот за ревизија, вклучувајќи ги оние кои даваат препорака за надоместување на, или кои обезбедуваат директен надзор, раководење или друг надзор врз, партнерот на ангажманот за ревизија во врска со извршувањето на ангажманот за ревизија (вклучувајќи ги и оние на сите последователни повисоки нивоа над партнерот на ангажманот па се до поединецот кој што е повисок или раководен партнер на фирмата (извршен директор или еквивалентна позиција)).

290.510 Исто така, треба да се оцени значајноста на сите закани за кои тимот на ангажманот има причина да верува дека се креирани од страна на финансиски учествата во клиентот на ангажманот за ревизија кои ги поседуваат поединци, како што е опишано во точките 290.108 до 290.111 и точките 290.113 до 290.115.

290.511 Кога заканата по независноста не е на прифатливо ниво, треба да се применат заштитни мерки за да се отстрани заканата или да се намали на прифатливо ниво.

290.512 При применувањето на одредбите определени во точките 290.106 и 290.115 за учествата на фирмата, доколку фирмата има материјално значајно финансиско учество, било директно или индиректно, кај клиентот на ангажманот за ревизија, тогаш креираната закана од личен интерес ќе биде толку значајна што никакви заштитни мерки нема да можат да ја намалат заканата на прифатливо ниво. Според тоа, фирмата не треба да има такво финансиско учество.

*Вработување кај клиентот на ангажман за ревизија*

290.513 Треба да се оцени значајноста на сите закани од сите односи поврзани со вработувањето како што е опишано во точките 290.134 до 290.138. Кога постои закана која што не е на прифатливо ниво, треба да се применат заштитни мерки за да се отстрани заканата или да се намали на прифатливо ниво. Примерите за заштитни мерки кои што можат да бидат соодветни ги вклучуваат оние кои што се определени во точка 290.136.

*Обезбедување на услуги за ангажмани без уверување*

290.514 Доколку фирмата спроведува ангажман за издавање на извештај со ограничена употреба и дистрибуирање за клиент на ангажман за ревизија и обезбедува услуга за ангажман без уверување, тогаш треба да се придржува кон одредбите во точките 290.156 до 290.232, предмет на точките 290.504 до 290.507.

КОДЕКС ЗА ЕТИКА НА ПРОФЕСИОНАЛНИТЕ СМЕТКОВОДИТЕЛИ

## ОДДЕЛ 291
## НЕЗАВИСНОСТ – ДРУГИ АНГАЖМАНИ ЗА УВЕРУВАЊЕ
## СОДРЖИНА


| | Точка |
|---|---|
| Структура на одделот | 291.1 |
| Пристап на концепциската рамка за независноста | 291.4 |
| Ангажмани за уверување | 291.12 |
| Ангажмани за уверување засновани на тврдења | 291.17 |
| Ангажмани за уверување за директно известување | 291.20 |
| Извештаи кои вклучуваат ограничување на употребата и дистрибуирањето | 291.21 |
| Повеќе одговорни страни | 291.28 |
| Документација | 291.29 |
| Период на ангажманот | 291.30 |
| Други разгледувања | 291.33 |
| Примена на пристапот на концепциската рамка за независноста | 291.100 |
| Финансиски учества | 291.104 |
| Заеми и гаранции | 291.113 |
| Деловни односи | 291.119 |
| Семејни и лични односи | 291.121 |
| Вработување кај клиент на ангажман за уверување | 291.128 |
| Неодамнешни услуги кај клиентот на ангажман за уверување | 291.132 |
| Работење како директор или службеник кај клиент на ангажман за уверување | 291.135 |
| Долгорочна поврзаност на повисокиот персонал со клиентот на ангажманот за уверување | 291.139 |
| Обезбедување на услуги за ангажман без уверување на клиентите на ангажманите за уверување | 291.140 |
| Одговорности на раководството | 291.143 |
| Други разгледувања | 291.148 |
| Надоместоци | 291.151 |
| Надоместоци – релативна големина | 291.151 |
| Надоместоци – доспеани | 291.153 |
| Неизвесни надоместоци | 291.154 |
| Подароци и гостопримство | 291.158 |
| Фактички или судски спор под закана | 291.159 |

КОДЕКС ЗА ЕТИКА НА ПРОФЕСИОНАЛНИТЕ СМЕТКОВОДИТЕЛИ

**Структура на одделот**

291.1 Овој оддел ги разгледува барањата за независност на ангажманите за уверување кои што не се ангажмани за ревизија или за проверка. Барањата за независност за ангажманите за ревизија и за проверка се разгледани во оддел 290. Доколку клиентот на ангажманот за уверување е исто така и клиент на ангажман за ревизија или за проверка, тогаш барањата од оддел 290 исто така се применуваат на фирмата, фирмите од мрежата и на членовите на тимот на ангажманот за ревизија или за проверка. Во одредени околности кои што вклучуваат ангажмани за уверување каде што извештајот за уверување вклучува ограничување на употребата и дистрибуирањето и доколку се исполнети одредени услови, барањата за независност во овој оддел можат да бидат модификувани како што е дадено во 291.21 до 291.27.

291.2 Ангажманите за уверување се дизајнирани за зголемување на степенот на доверба на наменетите корисници во исходот од оценувањето и мерењето на предметната материја во споредба со критериумите. Меѓународната рамка за ангажмани за уверување (Рамка за уверување) издадена од страна на Одборот за меѓународни стандарди за ревизија и уверување ги опишува елементите и целите на ангажманите за уверување и ги идентификува ангажманите за кои се применуваат Меѓународните стандарди за ревизија (МСР). Погледнете ја Рамката за уверување, за опис на елементите и целите на ангажманот за уверување.

291.3 Придржувањето кон основните принципи за објективност бара да се биде независен од клиентите на ангажманите за уверување. Во случај на ангажмани за уверување, во јавен интерес е и, според тоа, се бара со овој Кодекс за етика, членовите на тимовите на ангажманите за уверување и фирмите да бидат независни од клиентите на ангажманите за уверување и да се оценат сите закани за кои фирмата има причина да верува дека се креирани од страна на учествата и односите на фирмата од мрежата. Покрај тоа, кога тимот на ангажманот за уверување знае или има причина да верува дека даден однос или околност кои вклучуваат поврзан ентитет на клиентот на ангажман за уверување се релевантни за оценувањето на независноста на фирмата од клиентот, тогаш тимот на ангажманот за уверување треба да го вклучи тој поврзан ентитет кога ги идентификува и оценува заканите по независноста и кога применува соодветни заштитни мерки.

**Пристап на концепциската рамка кон независноста**

291.4 Целта на овој оддел е да им помогне на фирмите и на членовите на тимовите за уверување при примената на пристапот на концепциската рамка кој што е опишан подолу, за да се постигне и одржува независноста.

291.5 Независноста се состои од:

*Умствена независност*

Состојба на умот која дозволува изразување на заклучок без влијанија кои го компромитираат професионалното расудување, дозволувајќи му на поединецот да дејствува со интегритет и да користи објективност и професионален скептицизам.

*Независност во однесување*

Одбегнување на факти и околности кои се толку значајни што разумна и информирана трета страна, земајќи ги предвид сите конкретни факти и околности, веројатно ќе заклучи дека интегритетот, објективноста или професионалниот скептицизам на фирмата или на член на тимот на ангажманот за уверување се компромитирани.

291.6 Професионалните сметководители треба да го применуваат пристапот на концепциската рамка за:

(а) Идентификувањето на заканите по независноста.

(б) Оценувањето на значајноста на идентификуваните закани.

(в) Примената на заштитни мерки, кога е потребно, за да ги отстранат заканите или да ги намалат на прифатливо ниво.

Кога професионалниот сметководител ќе утврди дека заштитните мерки не се расположиви или не можат да се применат за да се отстранат заканите или да се намалат на прифатливо ниво, тогаш професионалниот сметководител треба ја отстрани околноста или односот кој што ги креира заканите или да не го прифати или да го прекине ангажманот за уверување.

Професионалниот сметководител при примената на концепциската рамка треба да користи професионално расудување.

291.7 Многу различни околности, или комбинации на околности, може да бидат релевантни при разгледувањето на заканите по независноста. Невозможно е да се дефинира секоја ситуација која креира закани по независноста и да се специфицира соодветното дејствие. Затоа, овој Кодекс воспоставува концепциска рамка која бара од фирмите и членовите на тимовите на ангажманите за уверување да ги идентификуваат, оценат и разгледаат заканите по независноста. Пристапот на концепциска рамка им помага на професионалните сметководители во јавната практика да се приддржува кон етичките барања на овој Кодекс. Тој опфаќа многу варијации на околности кои што креираат закани по независноста и можат да го одвратат професионалниот сметководител да не заклучи дека ситуацијата е дозволена доколку таа не е конкретно забранета.

291.8 Точките 291.100 и понатаму, опишуваат како треба да се применува пристапот на концепциска рамка за независноста. Овие точки не ги разгледуваат сите околности и односи кои креираат или можат да креираат закани по независноста.

291.9 При одлучувањето дали да го прифати или продолжи ангажманот, или дали одреден поединец може да биде член на тимот на ангажманот за уверување, фирмата треба да ги идентификува и да ги оцени сите закани по независноста. Доколку заканите не се на прифатливо ниво, и треба да се донесе одлука за тоа дали да се прифати ангажманот или дали одреден поединец да се вклучи во тимот на ангажманот за уверување, фирмата треба да утврди дали се достапни заштитни мерки за да се отстранат заканите или да се намалат на прифатливо ниво. Доколку треба да се донесе одлука за тоа дали да се продолжи ангажманот, фирмата треба да утврди дали кои било постојни заштитни мерки ќе продолжат да дејствуваат за да се отстранат заканите или да се намалат на прифатливо ниво или дали ќе треба да се применат други заштитни мерки или дали ангажманот треба да се прекине. Секогаш кога фирмата за време на ангажманот ќе добие нови информации во врска со закана по независноста, фирмата треба да ја оцени значајноста на заканата во согласност со пристапот на концепциската рамка.

291.10 Во текот на овој оддел, се посочува значајноста на заканите по независнота. При оценувањето на значајноста на заканата, се земаат предвид квалитативните и квантитативните фактори.

291.11 Овој оддел, во најголем број случаи, не ја пропишува конкретната одговорност на поединците во рамките на фирмата за дејствија кои се поврзани со независноста бидејќи одговорноста може да биде различна во зависност од големината, структурата и организацијата на фирмата. Меѓународните стандарди за контрола на квалитет бараат од фирмата да воспостави политики и постапки кои се дизајнирани за да и обезбедат разумно уверување дека независноста се одржува кога се бара од страна на релевантните етички барања.

**Ангажмани за уверување**

291.12 Како што е понатаму објаснето во Рамката за уверување, во ангажманот за уверување професионалниот сметководител изразува заклучок кој што е дизајниран за да го зголеми степенот на доверба на наменетите корисници (кои не се одговорната страна) за исходот од оценувањето или мерењето на предметната материја во споредба со критериумите.

291.13 Исходот од оценувањето или мерењето на предметната материја се информациите кои резултираат од примената на критериумите на предметната материја. Терминот 'информации за предметна материја' се користи за да значи исход од оценувањето или мерењето на предметната материја. На пример, Рамката наведува дека некое тврдење за ефективноста на интерната контрола (информации за предметната материја)

резултира од примената на рамката за оценувањето на ефективноста на интерната контрола, како што се COSO[5] и CoCo[6] (критериуми), на интерната контрола, процес (предметна материја).

291.14 Ангажманите за уверување може да бидат засновани на тврдења или директно известување. Во двата случаи, тие вклучуваат три одделни страни: професионалниот сметководител во јавната практика, одговорната страна и наменетите корисници.

291.15 Кај ангажманите за уверување кои што се засноваат на тврдења, оценувањето или мерењето на предметната материја го извршува одговорната страна и информациите за предметната материја се во облик на тврдење од страна на одговорната страна кои им се достапни на наменетите корисници.

291.16 Кај ангажманите за уверување за директно известување, професионалниот сметководител во јавната практика или директно го извршува оценувањето или мерењето на предметната материја, или обезбедува претставници од одговорната страна која извршила оценување или мерење кое не е достапно за наменетите корисници. Информациите за предметната материја им се обезбедуваат на наменетите корисници во извештајот за уверување.

**Ангажмани за уверување засновани на тврдења**

291.17 Кај ангажманите за уверување кои што се засноваат на тврдења, членовите на тимот на ангажманот за уверување и фирмата треба да бидат независни од клиентот на ангажманот за уверување (одговорната страна за информациите за предметната материја, и која што може да биде одговорна и за предметната материја). Таквите барања за независност забрануваат одредени односи помеѓу членови на тимот на ангажманот за уверување и (а) директорите или службениците, и (б) поединци кај клиентот кои се на позиција од која можат да вршат значајно влијание врз информациите за предметната материја. Исто така, треба да се утврди дали заканите по независноста се креирани од страна на односите со поединци кај клиентот кои се на позиција од која можат да вршат значајно влијание врз информациите за предметната материја на ангажманот. Треба да се оцени значајноста на сите закани за кои што фирмата има причина да верува дека се креирани од страна на учествата и односите на фирмата од мрежата[7].

291.18 Кај повеќето ангажмани за уверување кои што се засноваат на тврдења, одговорната страна е одговорна и за информациите за предметната материја и за предметната материја. Меѓутоа, кај некои ангажмани, одговорната страна може да не е одговорна за предметната материја. На пример, кога професионалниот сметководител во јавната практика е ангажиран да изврши даден ангажман за уверување кој што се однесува на извештај кој што го подготвил консултант за екологија за практиките на компанијата за одржливост за дистрибуирање на наменетите корисници, консултантот за екологија е одговорна страна за информациите за предметната материја, но компанијата е одговорна за предметната материја (практики за одржливост).

291.19 Кај ангажманите за уверување кои што се засноваат на тврдења, каде што одговорната страна е одговорна за информациите за предметната материја, но не е одговорна за предметната материја, членовите на тимот на ангажманот за уверување и фирмата треба да бидат независни од одговорната страна за информациите за предметната материја (клиентот на ангажманот за уверување). Покрај тоа, треба да се оцени значајноста на сите закани за кои што фирмата има причина да верува дека се креирани од страна на учества и односи помеѓу член на тимот на ангажманот за уверување, фирмата, фирмата од мрежата и одговорната страна за предметната материја.

**Ангажмани за уверување за директно известување**

291.20 Кај ангажманите за уверување за директно известување, членовите на тимот на ангажманот за уверување и фирмата треба да бидат независни од клиентот на

[5] 'Интерна контрола – интегрирана рамка' Комитет за спонзорирање организации на Комисијата Тредвеј

[6] 'Упатство за проценка на контролата – КоКо принципи' – Критериуми на Одборот за контрола, Канадски институт на овластени сметководители.

[7] Види точки 290.13 до 290.24 за упатство за тоа што е фирма од мрежата.

ангажманот за уверување (одговорната страна за предметната материја). Исто така, треба да се оцени значајноста на сите закани за кои што фирмата има причина да верува дека се креирани од страна на учествата и односите на фирмата од мрежата.

**Извештаи кои вклучуваат ограничување на употребата и дистрибуирањето**

291.21 Во одредени околности кога извештајот за уверување вклучува ограничување на употребата и дистрибуирањето, и кога се задоволени условите дадени во оваа точка и во 291.22, барањата за независност во овој оддел можат да бидат модификувани. Модификациите на барањата од оддел 291 се дозволени доколку наменетите корисници на извештајот (а) се запознаени со целта, информациите за предметната материја и ограничувањата на извештајот, и (б) експлицитно се согласуваат со примената на модифицираните барања за независност. Наменетите корисници можат да стекнат познавање на целта, информациите за предметната материја и ограничувањата на извештајот преку нивно учество, било директно или индиректно преку нивен претставник кој има овластување да дејствува за наменетите корисници, во определувањето на природата и делокругот на ангажманот. Таквото учество ја зголемува способноста на фирмата да комуницира со наменетите корисници во врска со прашања поврзани со независноста, вклучувајќи ги околностите кои што се релевантни за оценување на заканите по независноста и применливите заштитни мерки кои се потребни за да се отстранат заканите или да се намалат на прифатливо ниво, и за да добие нивна согласност за модифицираните барања за независност кои ќе се применат.

291.22 Фирмата треба да комуницира (на пример, во писмото за ангажманот) со наменетите корисници во врска со барањата за независност кои ќе се применат во поглед на обезбедување на ангажманот за уверување. Кога наменетите корисници се група на корисници (на пример, заемодавателите во синдикален аранжман за заеми) кои не можат конкретно да се идентификуваат по име во времето кога се определени условите на ангажманот, таквите корисници последователно треба да бидат запознаени со барањата за независност со кои се согласил претставникот (на пример, претставникот кој писмото за ангажманот на фирмата го прави достапно за сите корисници).

291.23 Доколку фирмата, исто така, издава и извештај за уверување кој што не вклучува ограничување на употребата и дистрибуирањето за истиот клиент, тогаш одредбите од точките 291.25 до 291.27 не ги менуваат барањата за примена на одредбите од точките 291.1 до 291.159 за тој ангажман за уверување. Доколку фирмата издава и ревизорски извештај, било со или без ограничување на употребата и дистрибуирањето, за истиот клиент, тогаш за тој ангажман за ревизија треба да се применуваат одредбите од оддел 290.

291.24 Модификациите на барањата од Оддел 291 кои што се дозволени во околностите кои се дадени погоре се опишани во точките 291.25 до 291.27. Се бара придржување кон одредбите на оддел 291, од сите други аспекти.

291.25 Кога се задоволени условите определени во точките 291.21 и 291.22, релевантните одредби определени во точките 291.104 до 291.134 се однесуваат на сите членови на тимот на ангажманот, и членовите на нивното најблиско семејство и блиско семејство. Покрај тоа, треба да се утврди дали заканите по независноста се креирани од страна на уучества и односи помеѓу клиентот на ангажманот за уверување и следните други членови на тимот на ангажманот за уверување:

- Оние кои обезбедуваат консултации поврзани со прашања, трансакции или настани кои се технички или кои се специфични за дејноста.

- Оние кои обезбедуваат контрола на квалитет за ангажманот, вклучувајќи ги оние кои извршуваат проверка на контрола на квалитет на ангажманот.

Исто така, треба да се оцени, преку повикување на одредбите наведени во точките 290.104 до 291.134, на сите закани за кои тимот на ангажманот има причина да верува дека се креирани од страна на учества и односи помеѓу клиентот на ангажманот за уверување и други во рамките на фирмата кои можат директно да влијаат на исходот на ангажманот за уверување, вклучувајќи ги оние кои даваат препорака за надоместување

на, или кои обезбедуваат директен надзор, раководење или друг надзор, врз партнерот на ангажманот за уверување во врска со извршувањето на ангажманот за уверување.

291.26 Иако се задоволени условите определени во точките 291.21 до 291.22, доколку фирмата има материјално значајно финансиско учество, било директно или индиректно, кај клиентот на ангажманот за уверување, тогаш креираната закана од личен интерес ќе биде толку значајна што никакви заштитни мерки нема да можат да ја намалат заканата на прифатливо ниво. Според тоа, фирмата не треба да има такво финансиско учество. Покрај тоа, фирмата треба да се придржува кон другите применливи одредби на овој оддел кои што се опишани во точките 291.113 до 291.159.

291.27 Исто така, треба да се оцени значајноста на сите закани за кои фирмата има причина да верува дека се креирани од страна на учествата и односите на фирмата од мрежата.

**Повеќе одговорни страни**

291.28 Кај некои ангажмани за уверување, било да се засновани на тврдења или за директно известување, може да постојат неколку одговорни страни. При утврдувањето дали е потребно да се применуваат одредбите од овој оддел за секоја одговорна страна кај такви ангажмани, фирмата може да земе предвид дали учеството или односот помеѓу фирмата, или членот на тимот на ангажманот за уверување, и конкретна одговорна страна би креирале закана по независноста која не е незначајна и без последици во контекст на информациите за предметната материја. Ова ќе земе предвид фактори како што се:

- Материјалноста на информациите за предметната материја (или за предметната материја) за кои што е одговорна конкретната одговорна страна.
- Степенот на јавен интерес кој што е поврзан со ангажманот.

Доколку фирмата утврди дека заканата по независноста креирана од страна на кои било такви учества или односи со конкретна одговорна страна би била незначајна и без последици, можеби нема да биде потребно да се применат сите одредби на овој оддел за таа одговорна страна.

**Документација**

291.29 Документацијата обезбедува докази за расудувањата на професионалниот сметководител при формирањето на заклучоци во врска со придржувањето кон барањата за независност. Отсуството на документација не е пресудно за да се утврди дали фирмата земала предвид одредено прашање ниту за тоа дали таа е независна.

Професионалниот сметководител треба да ги документира заклучоците во врска со придржувањето кон барањата за независност и суштината на сите релевантни дискусии кои што ги поткрепуваат тие заклучоци. Според тоа:

(а) Кога се потребни заштитни мерки за да се намали заканата на прифатливо ниво, тогаш професионалниот сметководител треба да ја документира природата на заканата и воспоставените или применетите заштитни мерки кои што ја намалуваат заканата на прифатливо ниво.

(б) Кога заканата барала значителна анализа за да се утврди дали биле потребни заштитни мерки и професионалниот сметководител заклучил дека не биле потребни бидејќи заканата веќе била на прифатливо ниво, тогаш професионалниот сметководител треба да ја документира природата на заканата и причината за заклучокот.

**Период на ангажманот**

291.30 Независноста од клиентот на ангажманот за уверување се бара и во текот на времетраењето на периодот на ангажманот и за периодот опфатен со информациите за предметната материја. Периодот на ангажманот почнува кога тимот на ангажманот за уверување ќе почне да спроведува услуги за уверување во поглед на конкретен ангажман. Периодот на ангажманот завршува кога ќе биде издаден извештајот за уверување. Кога ангажманот има повторлива природа, тогаш тој завршува со известувањето од која било страна дека професионалниот однос е прекинат или со

издавањето на финалниот извештај за уверување, во зависност од тоа што ќе се случи подоцна.

291.31 Кога ентитетот ќе стане клиент на ангажман за уверување во текот на или по периодот опфатен со информациите за предметната материја за кои фирмата ќе изрази заклучок, тогаш фирмата треба да утврди дали какви било закани по независноста се креирани од:

- Финансиските или деловните односи со клиентот на ангажманот за уверување во текот на или по периодот опфатен со информациите за предметната материја, но пред прифаќањето на ангажманот за уверување.
- Претходните услуги обезбедени на клиентот на ангажманот за уверување.

291.32 Доколку на клиентот на ангажманот за уверување му биле обезбедени услуги на ангажман без уверување, во текот на или по периодот опфатен со информациите за предметната материја, но пред тимот на ангажманот за уверување да започне да извршува услуги за уверување и тие услуги не би биле дозволени во текот на периодот на ангажманот за уверување, тогаш фирмата треба да ги оцени сите закани по независноста кои се креирани со услугата. Доколку некоја закана не е на прифатливо ниво, тогаш ангажманот за уверување треба да биде прифатен само доколку се применат заштитни мерки за да се отстранат сите закани или да се намалат на прифатливо ниво. Примери за вакви заштитни мерки вклучуваат:

- Да не се вклучува персоналот кој ги обезбедил услугите за ангажман без уверување како членови на тимот на ангажманот за уверување.
- Ангажирање на професионален сметководител да ја провери работата на ангажманот за уверување и ангажманот без уверување, како што е соодветно.
- Ангажирање на друга фирма за да ги оцени резултатите од услугите за ангажман без уверување или ангажирање на друга фирма повторно да ги изврши услугите за ангажманот без уверување до степенот до кој е потребно за да ѝ се овозможи да ја преземе одговорноста за таа услуга.

Меѓутоа, доколку услугата за ангажман без уверување не била завршена и не е изводливо да се заврши или прекине услугата пред започнувањето на професионални услуги во врска со ангажманот за уверување, фирмата треба да го прифати ангажманот за уверување само доколку се задоволени следните:

- Услугата за ангажманот без уверување ќе биде завршена за кус временски период.
- Клиентот има тековни договори за да ја пренесе услугата на друг обезбедувач во рамките на кус временски период.

За време на периодот на услугата, кога е потребно треба да се применат заштитни мерки. Покрај тоа, за прашањето треба да се дискутира со оние кои се одговорни за управувањето.

**Други разгледувања**

291.33 Може да постојат ситуации кога се случува ненамерно кршење на овој оддел. Доколку се случи такво ненамерно кршење, општо земено ќе се смета дека не ја компромитира независноста доколку фирмата има воспоставено соодветни политики и постапки за контрола на квалитет, еквивалентни со оние кои се бараат според Меѓународните стандарди за контрола на квалитет, за да одржува независност и, откако ќе се открие, кршењето веднаш да се корегира и да се применат сите потребни заштитни мерки за да се отстранат сите закани или да се намалат на прифатливо ниво. Фирмата треба да утврди дали да дискутира за прашањето со оние кои се одговорни за управувањето.

**Точките 291.34 до 291.99 намерно се оставени празни.**

**Примена на пристапот на концепциската рамка за независност**

291.100 Точките 291.104 до 291.159 опишуваат конкретни околности и односи кои креираат или можат да креираат закани по независноста. Точките ги опишуваат можните закани и видовите на заштитни мерки кои би можеле да бидат соодветни за да се отстранат заканите или да се намалат на прифатливо ниво и идентификуваат одредени ситуации каде што не постојат заштитни мерки кои би можеле да ги намалат заканите на прифатливо ниво. Точките не ги опишуваат сите ситуации и односи кои креираат или можат да креираат закани по независноста. Фирмата и членовите на тимот на ангажманот за уверување треба да ги оценат импликациите од слични, но различни, околности и односи и да утврдат дали кога е потребно можат да се применат заштитни мерки, вклучувајќи ги заштитните мерки во точките 200.11 до 200.14, за да се отстранат заканите по независноста или да се намалат на прифатливо ниво.

291.101 Точките покажуваат како пристапот на концепциската рамка се применува на ангажманите за уверување и треба да се читаат заедно со точка 291.28 која објаснува дека, кај повеќето ангажмани за уверување, постои одговорна страна и дека одговорната страна е клиентот на ангажманот за уверување. Меѓутоа, кај некои ангажмани за уверување постојат две или повеќе одговорни страни. Во такви околности, треба да се оценат сите закани за кои фирмата има причина да верува дека се креирани од страна на учествата и односите помеѓу член на тимот на ангажманот за уверување, фирмата, фирмата од мрежата и одговорната страна за предметната материја. Кај извештаи за уверување кои што вклучуваат ограничување на употребата и дистрибуирањето, точките треба да се читаат во контекст на точките 291.21 до 291.27.

291.102 Толкувањето 2005-01 дава понатамошно упатство за примената на барањата за независност содржани во овој оддел, а кои се однесуваат на ангажманите за уверување.

291.103 Точките 291.104 до 291.120 содржат посочувања кон материјалноста на финансиското учество, заемите или гаранциите, или значајноста на деловните односи. За целите на утврдување на тоа дали таквото учество е материјално значајно за некој поединец, може да се земе предвид комбинираната нето вредност на поединецот и членови на најблиското семејство на поединецот.

**Финансиски учества**

291.104 Поседувањето финансиско учество во даден клиент на ангажман за уверување може да креира закана од личен интерес. Постоењето и значајноста на сите креирани закани зависи од: (а) улогата на лицето кое е имател на финансиското учество, (б) дали финансиското учество е директно или индиректно, и (в) материјалноста на финансиското учество.

291.105 Финансиските учества може да се чуваат преку посредник (на пр., заеднички вложувачки фондови, недвижност или старателство). Утврдувањето дали таквите финансиски учества се директни или индиректни зависи од тоа дали крајниот сопственик има контрола врз вложувачкиот фонд или способност да влијае на неговите одлуки за вложување. Кога постои контрола врз вложувачкиот фонд или способност да се влијае на неговите одлуки за вложување, овој Кодекс го дефинира тоа финансиско учество како директно финансиско учество. Спротивно, кога крајниот сопственик на финансиското учество нема контрола врз вложувачкиот фонд или способност да влијае на неговите одлуки за вложување, овој Кодекс го дефинира тоа финансиско учество како индиректно финансиско учество.

291.106 Доколку член на тимот на ангажманот за уверување, или пак член на најблиското семејство на поединецот, има директно финансиско учество, или материјално значајно индиректно финансиско учество во клиентот на ангажманот за уверување, креираната закана од личен интерес ќе биде толку значајна што никаква заштитна мерка нема да може да ја намали на прифатливо ниво. Според тоа, ниту еден од следните не треба да има директно финансиско учество или материјално значајно индиректно финансиско учество во клиентот: член на тимот на ангажманот за уверување, член на најблиското семејство на тој поединец или фирмата.

КОДЕКС ЗА ЕТИКА НА ПРОФЕСИОНАЛНИТЕ СМЕТКОВОДИТЕЛИ

291.107 Кога член на тимот на ангажманот за уверување има член на блиското семејство за кој што член на тимот на ангажманот за уверување знае дека има директно финансиско учество или материјално значајно индиректно финансиско учество во клиентот на ангажманот за уверување, тогаш се креира закана од личен интерес. Значајноста на заканата ќе зависи од фактори како што се:

- Природата на односот помеѓу членот на тимот на ангажманот за уверување и членот на блиското семејство.
- Материјалноста на финансиското учество за членот на блиското семејство.

Треба да се оцени значајноста на заканата и кога е потребно да се применат заштитни мерки за да се отстрани заканата или да се намали на прифатливо ниво. Примери за такви заштитни мерки вклучуваат:

- Членот на блиското семејство да го оттуѓи, колку што е можно побрзо, целото финансиско учество или да оттуѓи доволен дел од индиректното финансиско учество така што преостанатото учество нема да биде повеќе материјално значајно.
- Ангажирање на професионален сметководител да ја провери работата на членот на тимот на ангажманот за уверување.
- Отстранување на поединецот од тимот на ангажманот за уверување.

291.108 Доколку член на тимот на ангажманот за уверување, член на најблиското семејство на тој поединец или фирмата има директно или материјално значајно индиректно финансиско учество во ентитет кој што има контролно учество во клиентот на ангажманот за уверување и клиентот е материјално значаен за ентитетот, тогаш креираната закана од личен интерес ќе биде толку значајна што ниедна заштитна мерка нема да може да ја намали заканата на прифатливо ниво. Според тоа, ниту еден од следните не треба да има такво финансиско учество: член на тимот на ангажманот за уверување, член на најблиското семејство на тој поединец и фирмата.

291.109 Кога фирмата или член на тимот на ангажманот за ревизија или член на најблиското семејство на поединецот, има директно финансиско учество или материјално значајно индиректно финансиско учество во клиентот на ангажманот за уверување како старател, тогаш може да биде креирана закана од личен интерес. Таквото учество не треба да се чува освен доколку:

(а) Ниту старателот, ниту членот на најблиското семејство на старателот, ниту фирмата не се корисници на старателството.

(б) Учеството во клиентот на ангажманот за уверување кое го чува старателството не е материјално значајно за старателството.

(в) Старателството не може да врши значајно влијание врз клиентот на ангажманот за уверување.

(г) Старателот, член на најблиското семејство на старателот, или фирмата не можат да вршат значајно влијание на која било одлука за вложување која го вклучува финансиското учество во клиентот на ангажманот за уверување.

291.110 Членовите на тимот на ангажманот за уверување треба да утврдат дали е креирана закана од личен интерес од страна на кои било познати финансиски учества во клиентот на ангажманот за уверување на други поединци, вклучувајќи ги:

- Партнерите и професионално вработените во фирмата, освен оние кои се посочени погоре, како и членовите на нивното најблиско семејство.
- Поединци кои имаат близок личен однос со член на тимот на ангажманот за уверување.

Дали ваквите учества креираат закана од личен интерес ќе зависи од фактори како што се:

- Организационата, оперативната и известувачката структура на фирмата.
- Природата на односот помеѓу поединецот и членот на тимот на ангажманот за уверување.

Треба да се оцени значајноста на заканата и кога е потребно да се применат заштитни мерки за да се отстрани заканата или да се намали на прифатливо ниво. Примери за такви заштитни мерки вклучуваат:

- Отстранување на членот на тимот на ангажманот за уверување кој што има лична поврзаност од тимот на ангажманот за уверување.
- Исклучување на членот на тимот на ангажманот за уверување од носењето на одлуки поврзани со ангажманот за уверување.
- Ангажирање на професионален сметководител да ја провери работата на членот на тимот на ангажманот за уверување.

291.111 Доколку фирмата, член на тимот на ангажманот за уверување или член на најблиското семејство на поединецот, прими директно финансиско учество или материјално значајно индиректно финансиско учество во клиентот на ангажманот за уверување, на пример, по пат на наследство, подарок или како резултат на спојување, *а таквото учество според овој оддел не е дозволено да се чува, тогаш:*

(а) Доколку учеството го примила фирмата, тогаш финансиското учество треба веднаш да се отту*ѓ*и, или треба да се отстрани доволен дел од индиректното финансиското учество така што преостанатото учество повеќе не е материјално значајно.

(б) *Доколку учеството го примил член на тимот на ангажманот за уверување, или* член на најблиското семејство на поединецот, тогаш поединецот кој го примил финансиското учество треба веднаш да го отту*ѓ*и финансиското учество, или треба да отту*ѓ*и доволен дел од индиректното финансиското учество така што преостанатото учество повеќе не е материјално значајно.

291.112 Кога ќе се случи ненамерна повреда на овој оддел во врска со финансиското учество во даден клиент на ангажман за уверување, се смета дека нема да ја компромитира независноста доколку:

(а) Фирмата има воспоставено политики и постапки кои бараат фирмата веднаш да биде известена за какви било прекршоци кои резултираат од купување, наследство или друг вид на стекнување на финансиско учество во клиентот на ангажманот за уверување.

(б) Дејствијата од точка 291.111 (а) - (б) се земени како применливи.

(в) Фирмата кога е потребно применува други заштитни мерки за да ја намали која било преостаната закана на прифатливо ниво. Примерите за такви заштитни мерки вклучуваат:

(i) Ангажирање на професионален сметководител за да ја провери работата извршена од страна на членот на тимот на ангажманот за уверување.

(ii) Исклучување на поединецот од какво било значајно донесување на одлуки во врска со ангажманот за уверување.

Фирмата треба да утврди дали да дискутира за ова прашање со оние кои се одговорни за управувањето.

**Заеми и гаранции**

291.113 Заем, или гаранција на заем од страна на клиент на ангажман за уверување кој е банка или слична институција, на член на тимот на ангажман за уверување, или член на најблиското семејство на поединецот или фирмата, може да креира закана по независноста. Доколку заемот или гаранцијата не се дадени согласно редовните

постапки, услови и рокови за позајмување може да се креира закана од личен интерес која би била толку значајна така што никаква заштитна мерка нема да може да ја намали заканата на прифатливо ниво. Според тоа, ниту член на тимот на ангажман за уверување, член на најблиското семејство на поединецот, ниту фирмата не треба да прифатат таков заем или гаранција.

291.114 Доколку заемот од страна на клиент на ангажман за уверување кој е банка или слична институција, на фирмата и е даден согласно редовните постапки, услови и рокови и заемот е материјално значаен за клиентот на ангажманот за уверување или за фирмата која го прима заемот, може да биде возможно да се применат заштитни мерки за заканата од личен интерес да се намали на прифатливо ниво. Пример за таква заштитна мерка е ангажирање на професионален сметководител од фирма од мрежата, кој ниту е вклучен во ангажманот за уверување, ниту го примил заемот.

291.115 Заем, или гаранција на заем, од страна на клиент на ангажман за уверување кој е банка или слична институција, на член на тимот на ангажманот за уверување, или член на најблиското семејство на поединецот, не креира закана по независноста доколку заемот или гаранцијата се дадени согласно редовните постапки, услови и рокови за позајмувања. Примерите за ваквите заеми вклучуваат станбени хипотеки, банкарски пречекорувања, заеми за автомобили и салда на кредитни картички.

291.116 Доколку фирмата или пак член на тимот на ангажман за уверување, или член на најблиското семејство на поединецот, прими заем од, или има позајмување кое го гарантира, клиент на ангажманот за уверување кој не е банка или слична институција, тогаш креираната закана од личен интерес ќе биде толку значајна што никаква заштитна мерка нема да може да ја намали заканата на прифатливо ниво, освен доколку заемот или гаранцијата не се материјално значајни како за фирмата или за членот на тимот на ангажманот за уверување и членот на најблиското семејство, така и за клиентот.

290.117 На сличен начин, доколку фирмата или член на тимот на ангажманот за уверување, или член на најблиското семејство на поединецот, дава заем или гаранција за заем на клиент на ангажман за уверување, тогаш креираната закана од личен интерес ќе биде толку значајна што никаква заштитна мерка нема да може да ја намали заканата на прифатливо ниво, освен доколку заемот или гаранцијата не се материјално значајни како за фирмата или за членот на тимот на ангажманот за уверување и членот на најблиското семејство, така и за клиентот.

291.118 Доколку фирмата или член на тимот на ангажманот за уверување, или член на најблиското семејство на поединецот, има депозити или брокерска сметка кај клиент на ангажман за уверување кој е банка, брокерска фирма или слична институција, тогаш нема да се креира закана по независноста под услов депозитот или сметката да се чуваат согласно редовните комерцијални услови.

**Деловни односи**

291.119 Близок деловен однос помеѓу фирма или член на тимот на ангажман за уверување, или член на најблиското семејство на поединецот, и клиентот на ангажманот за уверување или неговото раководство, произлегува од комерцијален однос или заедничко финансиско учество и може да креира закани од личен интерес или од заплашување. Примерите за вакви односи вклучуваат:

- Поседување на финансиско учество во заедничко вложување со клиентот или со сопственик кој има контрола, директор, службеник или друго лице кое извршува повисоки раководни функции за тој клиент.
- Аранжмани за комбинирање на една или повеќе услуги или производи на фирмата со една или повеќе услуги или производи на клиентот и рекламирање на пакетот со посочување на двете страни.
- Аранжмани за дистрибуција или рекламирање според кои фирмата ги дистрибура или рекламира производите или услугите на клиентот, или клиентот ги дистрибуира или рекламира производите или услугите на фирмата.

Освен доколку финансиското учество не е материјално значајно и деловниот однос е незначаен за фирмата и клиентот или неговото раководство, тогаш креираната закана би била толку значајна што никакви заштитни мерки нема да можат да ја намалат заканата на прифатливо ниво. Според тоа, освен доколку финансиското учество не е материјално значајно, а деловниот однос е незначаен, деловниот однос не треба да биде воспоставен, или треба да се намали на незначајно ниво или да се прекине.

Во случајот на член на тимот на ангажман за уверување, освен доколку секое такво финансиско учество не е материјално значајно, а односот е незначаен за тој член, поединецот треба да биде отстранет од тимот на ангажманот за уверување.

Доколку деловниот однос е помеѓу член на најблиското семејство на член на тимот на ангажман за уверување и клиентот на ангажманот за уверување или неговото раководство, тогаш треба да се оцени значајноста на сите закани и кога е потребно да се применат заштитни мерки за да се отстрани заканата или да се намали на прифатливо ниво.

291.120 Купувањето на производи и услуги од клиент на ангажманот за уверување, од страна на фирмата или член на тимот на ангажманот за уверување, или член на најблиското семејство на поединецот, вообичаено нема да креира закана по независноста доколку трансакцијата е во редовниот тек на деловното работење и помеѓу неповрзани страни. Меѓутоа, ваквите трансакции може да бидат од таква природа или големина што креираат закана од личен интерес. Треба да се оцени значајноста на сите закани и кога е потребно да се применат заштитни мерки за да се отстрани заканата или да се намали на прифатливо ниво. Примери за вакви заштитни мерки вклучуваат:

- Отстранување или намалување на големината на трансакцијата.
- Отстранување на поединецот од тимот на ангажманот за уверување.

**Семејни и лични односи**

291.121 Семејните и личните односи помеѓу член на тимот на ангажманот за уверување и директор или службеник или извесни вработени лица (во зависност од нивната улога) на клиентот на ангажманот за уверување, може да креираат закана од личен интерес, фамилијарност или заплашување. Постоењето и значајноста на секоја закана ќе зависи од повеќе фактори, вклучувајќи ги одговорностите на поединецот во тимот на ангажманот за уверување, улогата на членот на семејството или друго лице во рамките на клиентот и блискоста на односот.

291.122 Кога член на најблиското семејство на член на тимот на ангажман за уверување е:

(а) Директор или службеник кај клиентот на ангажманот за уверување.

(б) Вработен на позиција од која може да има значајно влијание врз информациите за предметната материја на ангажманот за уверување,

или бил на таква позиција во текот на кој било период опфатен со ангажманот или информациите за предметната материја, тогаш заканите по независноста може да бидат намалени на прифатливо ниво само преку отстранување на поединецот од тимот на ангажманот за уверување. Блискоста на односот е таква што никаква друга заштитна мерка нема да може да ја намали заканата на прифатливо ниво. Според тоа, ниту едно лице кое што има таков однос не треба да биде член на тимот на ангажманот за уверување.

291.123 Заканите по независноста се креираат кога член на најблиското семејство на член на ангажманот за уверување е вработен на позиција од која може да врши значајно влијание врз предметната материја на ангажманот. Значајноста на заканите ќе зависи од фактори како што се:

- Позицијата на којашто се наоѓа членот на најблиското семејство.
- Улогата на професионалецот во тимот на ангажманот за уверување.

КОДЕКС ЗА ЕТИКА НА ПРОФЕСИОНАЛНИТЕ СМЕТКОВОДИТЕЛИ

Треба да се оцени значајноста на заканата и кога е потребно да се применат заштитни мерки за да се отстрани заканата или да се намали на прифатливо ниво. Примерите за вакви заштитни мерки вклучуваат:

- Отстранување на поединецот од тимот на ангажманот за уверување.
- Структурирање на одговорностите на тимот на ангажманот за уверување така што професионалецот нема да работи на прашања кои се во рамките на одговорноста на членот на најблиското семејство.

291.124 Заканите по независноста се креираат кога член на блиското семејство на член на тимот на ангажманот за уверување е:

- Директор или службеник кај клиентот на ангажманот за уверување.
- Вработен на позиција од која може да има значајно влијание врз информациите за предметната материја на ангажманот за уверување.

Значајноста на заканите ќе зависи од фактори како што се:

- Природата на односот помеѓу членот на тимот на ангажманот за уверување и членот на блиското семејство.
- Позицијата на којашто се наоѓа членот на блиското семејство.
- Улогата на професионалецот во тимот на ангажманот за уверување.

Треба да се оцени значајноста на заканата и кога е потребно да се применат заштитни мерки за да се отстрани заканата или да се намали на прифатливо ниво. Примерите за вакви заштитни мерки вклучуваат:

- Отстранување на поединецот од тимот на ангажманот за уверување.
- Структурирање на одговорностите на тимот на ангажманот за уверување така што професионалецот нема да работи на прашања кои се во рамките на одговорноста на членот на блиското семејство.

291.125 Заканите по независноста се креираат кога член на тимот на ангажман за уверување има близок однос со лице кое не е член на најблиското или блиското семејство, но е директор или службеник или вработен на позиција од која што може да врши значајно влијание врз информациите за предметната материја на ангажманот за уверување. Член на тимот на ангажманот за уверување кој што има таков однос треба да побара совет во согласност со политиките и постапките на фирмата. Значајноста на заканите ќе зависи од фактори како што се:

- Природата на односот помеѓу поединецот и членот на тимот на ангажманот за уверување.
- Позицијата на којашто се наоѓа поединецот кај клиентот.
- Улогата на професионалецот во тимот на ангажманот за уверување.

Треба да се оцени значајноста на заканата и кога е потребно да се применат заштитни мерки за да се отстрани заканата или да се намали на прифатливо ниво. Примерите за вакви заштитни мерки вклучуваат:

- Отстранување на професионалецот од тимот на ангажманот за уверување.
- Структурирање на одговорностите на тимот на ангажманот за уверување така што професионалецот нема да работи на прашања кои се во рамките на одговорноста на поединецот со кој што професионалецот има близок однос.

291.126 Заканите од личен интерес, фамилијарност или заплашување може да бидат креирани преку личен или семеен однос помеѓу (а) партнер или вработен во фирмата кој не е член на тимот на ангажманот за уверување и (б) директор или службеник на клиентот на ангажманот за уверување или вработен на позиција од која може да

врши значајно вилјание врз информациите за предметната материја на ангажманот за уверување. Постоењето и значајноста на која било закана ќе зависи од фактори како што се:

- Природата на односот помеѓу партнерот или вработениот на фирмата и директор или службеник или вработен на клиентот.
- Интеракцијата на партнерот или вработениот на фирмата со тимот на ангажманот за уверување.
- Позицијата на која се наоѓа партнерот или вработениот во рамките на фирмата.
- Позицијата на поединецот која ја има кај клиентот.

Треба да се оцени значајноста на заканата и кога е потребно да се применат заштитни мерки за да се отстрани заканата или да се намали на прифатливо ниво. Примерите за вакви заштитни мерки вклучуваат:

- Структурирање на одговорностите на партнерот или вработениот за да се намалат сите можни влијанија врз ангажманот за уверување.
- Ангажирање на професионален сметководител да ја провери релевантната извршена работа на ангажманот за уверување.

291.127 Кога ќе се случи ненамерното кршење на овој оддел од аспект на семејните и личните односи, се смета дека тоа нема да ја компромитира независноста доколку:

(а) Фирмата воспоставила политики и постапки кои бараат од сите професионалци веднаш да ја известат фирмата во врска со какви било прекршоци кои резултираат од промени во работниот статус на членовите на нивното најблиско или блиско семејство или други лични односи кои креираат закани по независноста.

(б) Ненамерното кршење се однесува на член на најблиското семејство на член на тимот на ангажманот за уверување кој станува директор или службеник на клиентот на ангажманот за уверување или е на позиција од која може да има значајно влијание врз информациите за предметната материја, и релевантниот професионалец е отстранет од тимот на ангажманот за уверување.

(в) Кога е потребно, фирмата применува други заштитни мерки за било која преостаната закана да ја намали на прифатливо ниво. Примерите за вакви заштитни мерки вклучуваат:

- Ангажирање на професионален сметководител да ја провери работата извршена од страна на членот на тимот на ангажманот за уверување.
- Исклучување на релевантниот професионалец од секакво суштинско донесување на одлуки во врска со ангажманот.

Фирмата треба да утврди дали да дискутира за ова прашање со оние кои се одговорни за управувањето.

**Вработување кај клиенти на ангажмани за уверување**

291.128 Закана од фамилијарност или заплашување може да се креираат доколку директор или службеник или вработен на позиција од која може да има значајно влијание врз информациите за предметната материја, бил член на тимот на ангажманот за уверување или партнер на фирмата.

291.129 Доколку поранешен член на тимот на ангажманот за уверување или партнер на фирмата му се придружил на клиентот на ангажманот за уверување на ваква позиција, тогаш постоењето и значајноста на која било закана од фамилијарност или заплашување ќе зависи од фактори како што се:

(а) Позицијата која поединецот ја заземал кај клиентот.

(б) Каква било вклученост на поединецот во тимот на ангажманот за уверување.

(в) Колку време одминало откако поединецот бил член на тимот на ангажманот за уверување или партнер на фирмата.

(г) Поранешната позиција на поединецот во рамките на тимот на ангажманот за уверување или фирмата, на пример, дали поединецот имал одговорност да одржува редовен контакт со раководството на клиентот или со оние кои се одговорни за управувањето.

Во сите случаи, поединецот не треба да продолжи да учествува во деловните или професионалните активности на фирмата.

Треба да се оцени значајноста на сите закани и кога е потребно да се применат заштитни мерки за да се отстранат заканите или да се намалат на прифатливо ниво. Примерите за вакви заштитни мерки вклучуваат:

- Правење на договори така што поединецот нема право на какви било користи или плаќања од фирмата, освен доколку не се извршени во согласност со фиксни однапред определени договори.
- Правење на договори така што секој износ кој му се должи на поединецот не е материјално значаен за фирмата.
- Модифицирање на планот за ангажманот за уверување.
- Назначување на поединци во тимот на ангажманот за уверување кои имаат доволно искуство во однос на поединецот кој му се придружил на клиентот.
- Ангажирање на професионален сметководител за да ја провери извршената работа на претходниот член на тимот на ангажманот за уверување.

291.130 Доколку поранешен партнер на фирмата претходно му се придружил на ентитетот на ваква позиција и ентитетот последователно станува клиент на ангажман за уверување на фирмата, тогаш треба да се оцени значајноста на сите закани по независноста и кога е потребно да се применат заштитни мерки за заканата да се отстрани или да се намали на прифатливо ниво.

291.131 Закана од личен интерес се креира кога член на тимот на ангажманот за уверување учествува во ангажманот за уверување додека знае дека член на тимот на ангажманот за уверување ќе, или може да, му се придружи на клиентот некогаш во иднина. Политиките и постапките на фирмата треба да бараат од членовите на тимот на ангажманот за уверување да ја известат фирмата кога започнуваат преговори за вработување со клиентот. При добивањето на такво известување, треба да се оцени значајноста на заканата и кога е потребно да се применат заштитни мерки за да се отстрани заканата или да се намали на прифатливо ниво. Примерите за такви заштитни мерки вклучуваат:

- Отстранување на поединецот од тимот на ангажманот за уверување.
- Проверка на сите значајни расудувања кои ги направил тој поединец додека бил во тимот.

**Неодамнешни услуги кај клиенти на ангажмани за уверување**

291.132 Доколку член на тимот на ангажманот за уверување бил поранешен директор, службеник, или вработен кај клиентот на ангажманот за уверување тогаш може да се креираат закани од личен интерес, самопроверка или фамилијарност. Ова ќе биде случај кога, на пример, член на тимот на ангажманот за уверување треба да оценува елементи на информациите за предметната материја кои што ги подготвил членот на тимот на ангажманот за уверување додека бил кај клиентот.

291.133 Доколку, во текот на периодот опфатен со извештајот за уверување, член на тимот на ангажманот за уверување работел како директор или службеник кај клиентот на ангажманот за уверување, или пак бил вработен на позиција од која може да има значајно влијание врз информациите за предметната материја на ангажманот за уверување, тогаш креираната закана ќе биде толку значајна што никаква заштитна

мерка нема да може да ја намали заканата на прифатливо ниво. Како последица, ваквите поединци не треба да бидат назначени во тимот на ангажманот за уверување.

291.134 Доколку, пред периодот опфатен со извештајот за уверување, член на тимот на ангажманот за уверување служел како директор или службеник кај клиентот на ангажманот за уверување, или бил вработен на позиција од која може да има значајно влијание врз информациите за предметната материја на ангажманот за уверување, тогаш може да се креираат закани од личен интерес, самопроверка и фамилијарност. На пример, вакви закани би биле креирани доколку некоја донесена одлука или извршена работа од страна на поединецот во претходниот период, додека истиот бил сеуште вработен кај клиентот, треба да се оцени во тековниот период како дел од тековниот ангажман за уверување. Постоењето и значајноста на заканите ќе зависи од фактори како што се:

- Позицијата која поединецот ја имал кај клиентот.
- Колку време одминало од моментот кога поединецот го напуштил клиентот.
- Улогата на поединецот во тимот на ангажманот за уверување.

Треба да се оцени значајноста на сите закани и кога е потребно да се применат заштитни мерки за заканите да се намалат на прифатливо ниво. Пример за ваква заштитна мерка е спроведување на проверка на работата која ја извршил поединецот како член на тимот на ангажманот за уверување.

**Работење како директор или службеник кај клиентот на ангажманот за уверување**

291.135 Доколку партнер или вработен во фирмата работи како директор или службеник кај клиентот на ангажманот за уверување, тогаш креираните закани од самопроверка и личен интерес ќе бидат толку значајни што никаква заштитна мерка нема да може да ги намали на прифатливо ниво. Според тоа, партнер или вработен не треба да работат како директор или службеник кај клиентот на ангажманот за уверување.

291.136 Позицијата на секретар на друштвото има различни импликации во различни законодавства. Должностите може да се движат од административни должности, како што е управување со персоналот и одржување на евиденцијата и регистрите на друштвото, па сé до должности како што е осигурување дека друштвото се придржува кон регулативата или давање на совети по прашања за корпоративно управување. Вообичаено, оваа позиција се смета за таква која укажува на блиска поврзаност со ентитетот.

291.137 Доколку партнер или вработен во фирмата работи како секретар за клиент на ангажман за уверување, тогаш се креираат закани од самопроверка и застапништво, кои што обично ќе бидат толку значајни што ниедна заштитна мерка нема да може да ги намали на прифатливо ниво. Покрај точка 291.135, кога оваа практика е конкретно дозволена според локален закон, професионалните правила или практика, и доколку раководството ги донесе сите релевантни одлуки, тогаш должностите и функциите треба да бидат ограничени на такви кои се од рутинска и административна природа, како што е подготвување на записници и водењето на законските обрасци. Во такви околности, треба да се оцени значајноста на сите закани и кога е потребно да се применат заштитни мерки за да се отстранат заканите или да се намалат на прифатливо ниво.

291.138 Извршувањето на рутински административни услуги за поддршка на секретарската функција на друштвото или давањето совети во врска со секретарските административни прашања на друштвото обично не креираат закани по независноста, под услов раководството да ги донесува сите релевантни одлуки.

**Долгорочна поврзаност на повисокиот персонал со клиентот на ангажманот за уверување**

291.139 Користењето на истиот повисок персонал на даден ангажман за уверување во текот на подолг временски период може да креира закани од фамилијарност и од личен интерес. Значајноста на заканите ќе зависи од фактори како што се:

- Колку време поединецот бил член на тимот на ангажманот за уверување.

КОДЕКС ЗА ЕТИКА НА ПРОФЕСИОНАЛНИТЕ СМЕТКОВОДИТЕЛИ

- Улогата на поединецот во тимот на ангажманот за уверување.
- Структурата на фирмата.
- Природата на ангажманот за уверување.
- Дали се променил раководниот тим на клиентот.
- Дали се промениле природата или сложеноста на прашањата поврзани со сметководството и известувањето на клиентот.

Треба да се оцени значајноста на заканите и кога е потребно да се применат заштитни мерки за да се отстранат заканите или да се намалат на прифатливо ниво. Примерите за вакви заштитни мерки вклучуваат:

- Ротирање на повисокиот персонал од тимот на ангажманот за уверување.
- Ангажирање на професионален сметководител кој не бил член на тимот на ангажманот за уверување за да ја провери работата извршена од страна на повисокиот персонал.
- Редовни независни внатрешни и надворешни проверки на квалитетот на ангажманот.

**Обезбедување на услуги за ангажман без уверување на клиенти на ангажмани за уверување**

291.140 Фирмите традиционално им обезбедуваат на своите клиенти на ангажмани за уверување најразлични услуги за ангажман без уверување, а кои се конзистентни со нивните вештини и експертиза. Меѓутоа, обезбедувањето на услуги за ангажман без уверување креира закани по независноста на фирмата или членовите на тимот на ангажманот за уверување. Заканите кои најчесто се креираат се закани од самопроверка, од личен интерес и застапништво.

291.141 Кога во овој оддел не е вклучено конкретно упатство за одредена услуга која не е ангажман за уверување, тогаш кога се оценуваат одредени околности треба да се применува концепциската рамка.

291.142 Пред фирмата да го прифати ангажманот за обезбедување на услуги за ангажман без уверување на клиент на ангажман за уверување, треба да се утврди дали обезбедувањето на таквата услуга ќе креира закана по независноста. При оценување на значајноста на секоја закана која што е креирана од конкретна услуга која не е ангажман за уверување, треба да се разгледа секоја закана за која тимот на ангажманот за уверување има причина да верува дека е креирана со обезбедувањето на други поврзани услуги за ангажман без уверување. Доколку е креирана закана која не може да биде намалена на прифатливо ниво, со примена на заштитни мерки, тогаш не треба да се обезбедува услугата за ангажман без уверување.

*Одговорност на раководството*

291.143 Раководството на ентитетот извршува многу активности при управување со ентитетот во најдобар интерес на заинтересираните страни на ентитетот. Не е возможно да се специфицираат сите активности кои што се одговорност на раководството. Меѓутоа, одговорностите на раководството вклучуваат водење и насочување на ентитетот, вклучувајќи носење на значајни одлуки кои се однесуваат на стекнување, искористување и контрола на човечки, финансиски, физички и нематеријални ресурси.

291.144 Дали една активност е одговорност на раководството зависи од околностите и бара примена на расудување. Примерите за активности кои што општо земено би се сметало дека се одговорност на раководството вклучуваат:

- Воспоставување на политики и стратешки насоки.
- Насочување и преземање одговорност за дејствијата на вработените на ентитетот.

- Овластување на трансакции.
- Носење на одлуки за тоа кои препораки на фирмата или на други трети страни да се спроведат.
- Преземање одговорност за дизајнирање, спроведување и одржување на интерна контрола.

291.145 Активностите кои што се рутински и административни, или вклучуваат прашања кои се незначајни, вообичаено се смета дека не се одговорност на раководството. На пример, извршување на незначајна трансакција која била овластена од страна на раководството или следење на датумите за доставување на законски обрасци и информирање на клиентот на ангажманот за уверување за тие датуми, се смета дека не е одговорност на раководството. Понатаму, давање совети и препораки кои ќе му помогнат на раководството при извршување на неговите одговорности не е преземање одговорност на раководството.

291.146 Преземањето одговорност на раководството за клиент на ангажман за уверување, може да креира закани по независноста. Доколку фирмата треба да преземе одговорност на раководството како дел од услугата на ангажманот за уверување, тога креираните закани би биле толку значајни така што никакви заштитни мерки нема да можат да ги намалат заканите на прифатливо ниво. Според тоа, при обезбедувањето на услуги на ангажман за уверување на даден клиент на ангажман за уверување, фирмата не треба да презема одговорност на раководството како дел од услугата за ангажманот за уверување. Доколку фирмата презема одговорност на раководството како дел од кои било други услуги кои му се даваат на клиентот на ангажманот за уверување, тогаш фирмата треба да се осигура дека одговорноста не е поврзана со предметната материја и информациите за предметната материја на ангажманот за уверување кој го обезбедува фирмата.

291.147 За да се избегне ризикот од преземање одговорност на раководството поврзан со предметната материја или информациите за предметната материја на ангажманот за уверување, фирмата треба да биде задоволна кога член на раководството е одговорен за вршење на значајни расудувања и носење одлуки кои што се вистинска одговорност на раководството, оценување на резултатите од услугата и прифаќање на одговорност за дејствијата кои што треба да се извршат врз основа на резултатите од услугата. Ова го намалува ризикот на фирмата која несоодветно врши какви било расудувања или носи одлуки во име на раководството. Ризикот понатаму се намалува кога фирмата му дава можност на клиентот да врши расудувања и да носи одлуки врз основа на објективна и транспарентна анализа и презентирање на прашањата.

*Други разгледувања*

291.148 Закани по независноста може да се креираат кога фирмата обезбедува услуги за ангажман без уверување и кои се поврзани со информациите за предметната материја на ангажманот за уверување. Во такви случаи, треба да се оцени значајноста на вклученоста на фирмата во информациите за предметната материја на ангажманот и треба да се утврди дали кои било закани од самопроверка кои не се на прифатливо ниво можат да се намалат на прифатливо ниво со примена на заштитни мерки.

291.149 Закана од самопроверка може да се креира доколку фирмата е вклучена во подготвување на информациите за предметната материја кои се последователно информации за предметната материја на ангажманот за уверување. На пример, закана од самопроверка ќе се креира доколку фирмата развила и подготвила проспективни финансиски информации и последователно обезбедила уверување за овие информации. Последователно, фирмата треба да ја оцени значајноста на заканата од самопроверка која е креирана со обезбедувањето на такви услуги и кога е потребно да примени заштитни мерки за да ја отстрани заканата или да ја намали на прифатливо ниво.

291.150 Кога фирмата врши вреднување кое сочинува дел од информациите за предметната материја за ангажманот за уверување, фирмата треба да ја оцени значајноста на секоја закана од самопроверка и кога е потребно да примени заштитни мерки за да ја отстрани заканата или да ја намали на прифатливо ниво.

КОДЕКС ЗА ЕТИКА НА ПРОФЕСИОНАЛНИТЕ СМЕТКОВОДИТЕЛИ

**Надоместоци**

*Надоместоци – релативна големина*

291.151 Кога вкупните надоместоци од даден клиент на ангажман за уверување претставуваат голем дел од вкупните надоместоци на фирмата која го изразила заклучокот, тогаш зависноста од тој клиент и загриженоста во врска со можноста за губење на клиентот креира закана од личен интерес или од заплашување. Значајноста на заканата ќе зависи од фактори како што се:

- Оперативната структура на фирмата.
- Дали фирмата е основана одамна или е нова.
- Значајноста на клиентот, квалитативно и/или квантитативно, за фирмата.

Треба да се оцени значајноста на заканата и кога е потребно да се применат заштитни мерки за да се отстрани заканата или да се намали на прифатливо ниво. Примерите за такви заштитни мерки вклучуваат:

- Намалување на зависноста од клиентот.
- Надворешни проверки за контрола на квалитетот.
- Консултирање на трета страна, како што е професионално регулаторно тело или професионален сметководител, за клучните расудувања за уверувањето.

291.152 Заканата од личен интерес или од застапништво може исто така да се креира кога надоместоците генерирани од клиентот на ангажман за уверување претставуваат голем дел од приходите на партнерот од неговите поединечни клиенти. Треба да се оцени значајноста на заканата и кога е потребно да се применат заштитни мерки за да се отстрани заканата или да се намали на прифатливо ниво. Пример за таква заштитна мерка е ангажирање на дополнителен професионален сметководител кој не бил член на тимот на ангажманот за уверување за да ја провери работата или поинаку да даде совет, според потребите.

*Надоместоци – доспеани*

291.153 Закана од личен интерес може да се креира доколку надоместоците кои ги должи клиентот на ангажман за уверување останат ненаплатени пред издавањето на извештајот за уверување, доколку има, за следниот период. Вообичаено, од фирмата се очекува да побара таквите надоместоци да бидат платени пред издавањето на извештајот. Доколку надоместоците останат неплатени по издавањето на извештајот, тогаш треба да се оцени постоењето и значајноста на сите закани и кога е потребно да се применат заштитни мерки за да се отстрани заканата или да се намали на прифатливо ниво. Пример за таква заштитна мерка е ангажирање на друг професионален сметководител кој не учествувал во ангажманот за уверување за да даде совет или да ја провери извршената работа. Фирмата треба да утврди дали доспеаните надоместоци може да се сметаат за такви кои се еквивалентни на заем на клиентот и дали, поради значајноста на доспеаните надоместоци, е соодветно фирмата да биде повторно назначена или да го продолжи ангажманот за уверување.

*Неизвесни надоместоци*

291.154 Неизвесните надоместоци се надоместоци кои се пресметуваат врз однапред определена основа поврзана со исходот од трансакцијата или резултатот од извршените услуги од страна на фирмата. За целите на овој оддел, надоместокот не се смета за неизвесен доколку е утврден од страна на суд или друго јавно надлежно тело.

291.155 Неизвесниот надоместок кој фирмата го наплаќа директно или индиректно, на пример преку посредник, во врска со ангажман за уверување креира закана од личен интерес која е толку значајна што никаква заштитна мерка нема да може да ја намали заканата на прифатливо ниво. Според тоа, фирмата не треба да се вклучува во таков аранжман за надоместок.

КОДЕКС ЗА ЕТИКА НА ПРОФЕСИОНАЛНИТЕ СМЕТКОВОДИТЕЛИ

291.156 Неизвесниот надоместок кој фирмата го наплаќа директно или индиректно, на пример преку посредник, во врска со услуги за ангажман без уверување, а му се обезбедуваат на клиент на ангажман за уверување, може исто така да креираат закана од личен интерес. Доколку исходот од услугата која не е ангажман за уверување, а оттука, износот на надоместокот, зависи од идни или тековни расудувања поврзани со прашање кое е материјално значајно за информациите за предметната материја на ангажманот за уверување, тогаш никаква заштитна мерка нема да може да ја намали заканата на прифатливо ниво. Според тоа, такви аранжмани не треба да се прифаќаат.

291.157 За другите видови на аранжмани за неизвесни надоместоци кои фирмата ги наплаќа од клиентот на ангажман за уверување за услуга која е ангажман без уверување, постоењето и значајноста на сите закани ќе зависи од фактори како што се:

- Опсегот на можните износи на надоместоци.
- Дали соодветно надлежно тело го утврдува исходот од прашањето врз основа на кое ќе биде определен неизвесниот надоместок.
- Природата на услугата.
- Ефектот на настанот или трансакцијата врз информациите за предметната материја.

Треба да се оцени значајноста на сите закани и кога е потребно да се применат заштитни мерки за да се отстрани заканата или да се намали на прифатливо ниво. Примерите за такви заштитни мерки вклучуваат:

- Ангажирање на професионален сметководител да ја провери релевантната работа на ангажманот за уверување или поинаку да даде совет, според потребата.
- Користење на професионалци кои не се членови на тимот на ангажманот за уверување за обезбедување на услугите кои се ангажман без уверување.

**Подароци и гостопримство**

291.158 Прифаќање на подароци или гостопримство од клиент на ангажман за уверување може да креира закани од личен интерес и фамилијарност. Кога фирмата или член на тимот на ангажманот за уверување прифаќа подароци или гостопримство, освен доколку вредноста на истите е незначајна и без последици, тогаш креираните закани ќе бидат толку значајни што никаква заштитна мерка нема да може да ги намали заканите на прифатливо ниво. Последователно, фирмата или член на тимот на ангажманот за уверување не треба да прифаќаат такви подароци или гостопримство.

**Фактички или заканет судски спор**

291.159 Кога ќе се случи, или постои веројатност дека ќе се случи, судски спор помеѓу фирмата или член на тимот на ангажманот за уверување и клиентот на ангажманот за уверување, тогаш се креираат закани од личен интерес и заплашување. Односот помеѓу раководството на клиентот и членовите на тимот на ангажманот за уверување мора да се карактеризираат со целосна отвореност и потполно обелоденување во врска со сите аспекти на деловното работење на клиентот. Кога фирмата и раководството на клиентот ќе бидат ставени на противнички позиции во фактички или заканет судски спор, што ќе влијае врз подготвеноста на раководството да направи потполни обелоденувања, се креираат закани од личен интерес и заплашување. Значајноста на креираните закани ќе зависи од фактори како што се:

- Материјалноста на судскиот спор.
- Дали судскиот спор се однесува на претходен ангажман за уверување.

Треба да се оцени значајноста на заканите и кога е потребно да се применат заштитни мерки за да се отстранат заканите или да се намалат на прифатливо ниво. Примерите за такви заштитни мерки вклучуваат:

КОДЕКС ЗА ЕТИКА НА ПРОФЕСИОНАЛНИТЕ СМЕТКОВОДИТЕЛИ

- Доколку судскиот спор вклучува член на тимот на ангажманот за уверување, отстранување на тоа лице од тимот на ангажманот за уверување.
- Ангажирање на професионалец за да ја провери извршената работа.

Доколку ваквите заштитни мерки не ги намалат заканите на прифатливо ниво, единственото соодветно дејствие ќе биде повлекување од, или неприфаќање на, ангажманот за уверување.

КОДЕКС ЗА ЕТИКА НА ПРОФЕСИОНАЛНИТЕ СМЕТКОВОДИТЕЛИ

**Толкување 2005-01 (ревидирано во јули 2009 година за да се прилагоди на промените кои произлегоа од проектот на МОЕСС за да се подобри јасноста на Кодексот)**

*Примена на Оддел 291 за ангажмани за уверување кои не се ангажмани за ревизија на финансиски извештаи*

Ова толкување дава упатство за примената на барањата за независност кои се содржани во Оддел 291 за ангажмани за уверување кои не се ангажмани за ревизија на финансиски извештаи. Постојат други прашања кои се забележани во Оддел 291, а кои се релевантни при разгледувањето на барањата за независност за сите ангажмани за уверување. На пример, точка 291.3 наведува дека треба да се оценат сите закани за кои фирмата има причина да верува дека се креирани од страна на учествата и односите на фирмата од мрежата. Таму, исто така, се наведува дека кога тимот на ангажманот за уверување има причина да верува дека поврзан ентитет на таков клиент на ангажман за уверување е релевантен за оценувањето на независноста на фирмата од клиентот, тимот на ангажманот за уверување треба да го вклучи поврзаниот ентитет кога ги оценува заканите по независноста и кога е потребно да применува заштитни мерки. Овие прашања не се конкретно разгледани во ова Толкување.

Како што е објаснето во Меѓународната рамка за ангажмани за уверување издадена од страна на Одборот за меѓународни стандарди за ревизија и уверување, кај ангажманите за уверување, професионалниот сметководител во јавната практика изразува заклучок кој е дизајниран за да го зголеми степенот на доверба на наменетите корисници кои не се одговорната страна, за исходот од оценувањето или мерењето на предметната материја во споредба со критериумите.

*Ангажмани за уверување врз основа на тврдење*

Кај ангажманите за уверување врз основа на тврдење, оценувањето или мерењето на предметната материја го врши одговорната страна, и информациите за предметната материја се во форма на тврдење на одговорната страна кое се прави достапно за наменетите корисници.

Кај ангажманите за уверување врз основа на тврдење, се бара независност од одговорната страна, која е одговорна за информациите за предметната материја и може да биде одговорна за предметната материја.

Кај ангажманите за уверување врз основа на тврдење каде што одговорната страна е одговорна за информациите за предметната материја, но не и за предметната материја, се бара независност од одговорната страна. Покрај тоа, треба да се оценат сите закани за кои што фирмата има причина да верува дека се креирани од страна на учества и односи помеѓу член на тимот на ангажманот за уверување, фирмата, фирмата од мрежата, и одговорната страна за предметната материја.

*Ангажмани за уверување за директно известување*

Кај ангажманите за уверување за директно известување, професионалниот сметководител во јавната практика или директно го извршува оценувањето или мерењето на предметната материја, или добива изјава од страна на одговорната страна која го извршила оценувањето или мерењето која што не е достапна за наменетите корисници. Информациите за предметната материја им се обезбедуваат на наменетите корисници во извештајот за уверување.

Кај ангажманите за директно известување, се бара независност од одговорната страна, која е одговорна за предметната материја.

*Повеќе одговорни страни*

Кај ангажманите за уверување врз основа на тврдења и кај ангажманите за уверување за директно известување може да постојат повеќе одговорни страни. На пример, од професионалниот сметководител во јавната практика може да биде побарано да обезбеди уверување за статистички податоци за месечен тираж на повеќе независни весници. Задачата може да биде ангажман за уверување врз основа на тврдење каде што секој весник го мери својот тираж и статистичките податоци се презентирани во тврдење кое им е достапно на наменетите корисници. Алтернативно, задачата може да биде ангажман за уверување за директно известување, каде што нема тврдење и може да има или да нема писмени изјави од весниците.

КОДЕКС ЗА ЕТИКА НА ПРОФЕСИОНАЛНИТЕ СМЕТКОВОДИТЕЛИ

Кај таквите ангажмани, кога се утврдува дали е потребно одредбите во Оддел 291 да се применуваат за секоја одговорна страна, фирмата може да земе предвид дали учеството или односот помеѓу фирмата, член на тимот на ангажманот за уверување и конкретна одговорна страна ќе креира закана по независноста која не е незначајна и без последици во контекст на информациите за предметната материја. Ова ќе ги земе предвид:

- Материјалноста на информациите за предметната материја (или предметната материја) за кои што е одговорна дадена одговорна страна.
- Степенот на јавен интерес кој е поврзан со ангажманот.

Доколку фирмата утврди дека заканата по независноста која е креирана од страна на кој било таков однос би била незначајна и без последици, тогаш може да не биде потребно да се применуваат сите одредби на овој оддел за таа одговорна страна.

*Пример*

Следниот пример е развиен за да се покаже примената на Оддел 291. Се претпоставува дека клиентот не е и клиент на ангажман за ревизија на финансиските извештаи на фирмата или фирма од мрежата.

Фирмата е ангажирана за да обезбеди уверување за вкупните докажани резерви на нафта на 10 независни компании. Секоја компанија спровела географски и инженерски испитувања за да ги определи своите резерви (предметна материја). Постојат воспоставени критериуми за да се утврди кога резервата може да се смета за докажана кои што професионалниот сметководител во јавната практика утврдува дека се прикладни критериуми за ангажманот.

Докажаните резерви за секоја компанија на 31 декември 20X0 година се следните:

| | **Докажани резерви на нафта**<br>**Во илјади барели** |
|---|---|
| Компанија 1 | 5.200 |
| Компанија 2 | 725 |
| Компанија 3 | 3.260 |
| Компанија 4 | 15.000 |
| Компанија 5 | 6.700 |
| Компанија 6 | 39.126 |
| Компанија 7 | 345 |
| Компанија 8 | 175 |
| Компанија 9 | 24.135 |
| Компанија 10 | 9.635 |
| **Вкупно** | **104.301** |

Ангажманот може да биде структуиран на различни начини:

Ангажмани врз основа на тврдење

Т1 Секоја компанија ги мери своите резерви и им обезбедува тврдење на фирмата и на наменетите корисници.

Т2 Друг ентитет кој е различен од самите компании, ги мери резервите и им обезбедува тврдење на фирмата и на наменетите корисници.

Ангажмани за директно известување

Д1 Секоја компанија ги мери своите резерви и на фирмата и обезбедува писмена изјава дека своите резерви ги мери наспроти воспоставените критериуми за мерење на докажани резерви. Изјавата не им е достапна на наменетите корисници.

Д2 Фирмата директно ги мери резервите на некои од компаниите.

КОДЕКС ЗА ЕТИКА НА ПРОФЕСИОНАЛНИТЕ СМЕТКОВОДИТЕЛИ

Примена на пристапот

Т1 Секоја компанија ги мери своите резерви и им обезбедува тврдење на фирмата и на наменетите корисници.

Во овој ангажман постојат неколку одговорни страни (компаниите 1 -10). Кога утврдува дали е потребно да се применат одредбите за независност на сите од компаниите, фирмата може да земе предвид дали некое учество или однос со одредена компанија ќе креира закана по независноста која што не е на прифатливо ниво. Ова ќе земе предвид фактори како што се:

- Материјалноста на докажаните резерви на компанијата во однос на вкупните резерви за кои треба да се извести.
- Степенот на јавен интерес кој е поврзан со ангажманот. (Точка 291.28)

На пример, Компанијата 8 евидентира 0,17% од вкупните резерви, па според тоа деловен однос или учество во Компанијата 8 ќе креира помала закана отколку сличен однос со Компанијата 6, која евидентира приближно 37,5% од резервите.

Откако ќе се утврдат оние компании за кои што се применуваат барањата за независност, тимот на ангажманот за уверување и фирмата треба да бидат независни од тие одговорни страни кои ќе бидат земени предвид како клиенти на ангажман за уверување. (Точка 291.28).

Т2 Ентитетот, покрај самите компании, ги мери резервите и им обезбедува тврдење на фирмата и на наменетите корисници.

Фирмата треба да биде независна од ентитетот кој што ги мери резервите и им обезбедува тврдење на фирмата и на наменетите корисници (точка 291.19). Тој ентитет не е одговорен за предметната материја и оттука, треба да се оценат сите закани за кои што фирмата има причина да верува дека се креирани од страна на учество/односи со страната која што е одговорна за предметната материја (точка 291.19). Во овој ангажман постојат неколку одговорни страни за предметната материја (компании 1 – 10). Како што дискутиравме во пример Т1 погоре, фирмата може да земе предвид дали некое учество или однос со одредена компанија ќе креира закана по независноста која што не е на прифатливо ниво.

Д1 Секоја компанија ги мери своите резерви и на фирмата и обезбедува писмена изјава дека своите резерви ги мери наспроти воспоставените критериуми за мерење на докажани резерви. Изјавата не им е достапна на наменетите корисници.

Во овој ангажман постојат неколку одговорни страни (компаниите 1 -10). Кога утврдува дали е потребно да се применат одредбите за независност на секоја од компаниите, фирмата може да земе предвид дали некое учество или однос со одредена компанија ќе креира закана по независноста која што не е на прифатливо ниво. Ова ќе земе предвид фактори како што се:

- Материјалноста на докажаните резерви на компанијата во однос на вкупните резерви за кои треба да се извести.
- Степенот на јавен интерес кој е поврзан со ангажманот. (Точка 291.28)

На пример, Компанијата 8 евидентира 0,17% од резерви, па според тоа деловен однос или учество во Компанијата 8 ќе креира помала закана отколку сличен однос со Компанијата 6, која евидентира приближно 37,5% од резервите.

Откако ќе се утврдат оние компании за кои што се применуваат барањата за независност, тимот на ангажманот за уверување и фирмата треба да бидат независни од тие одговорни страни кои ќе бидат земени предвид како клиенти на ангажман за уверување. (точка 291.28).

Д2 *Фирмата директно ги мери резервите на некои од компаниите.*

Примената е иста како во примерот Д1.

**ДЕЛ В – ПРОФЕСИОНАЛНИ СМЕТКОВОДИТЕЛИ ВО ДЕЛОВНОТО РАБОТЕЊЕ**

300 Вовед .....96
310 Потенцијални конфликти.....99
320 Подготвување и известување на информации.....100
330 Дејствување со достатна експертиза.....101
340 Финансиски учества.....102
350 Поткуп.....103

**ОДДЕЛ 300**

**Вовед**

300.1 Овој дел од Кодексот опишува како се применува концепциската рамка која што е содржана во Делот А во одредени ситуации за професионалните сметководители во деловното работење. Овој Дел не ги опишува сите околности и односи кои што може да ги сретне професионалниот сметководител во деловното работење и кои што креираат или можат да креираат закани за придржувањето кон основните принципи. Според тоа, професионалниот сметководител во деловното работење се охрабрува да внимава на такви околности и односи.

300.2 Доверителите, заемодавателите, работодавачите и други сектори на деловната заедница, како и владите и јавниот сектор воопшто, сите може да се потпираат на работата на професионалните сметководители во деловното работење. Професионалните сметководители во деловното работење може да бидат поединечно или заеднички одговорни за подготвување и прикажување на финансиски и други информации, на кои што може да се потпираат и организациите во кои се вработени и трети страни. Тие може, исто така, да бидат одговорни за обезбедување на ефективно финансиско управување и компетентен совет за разни прашања кои се поврзани со деловното работење.

300.3 Професионалниот сметководител во деловното работење може да бидат вработен со плата, партнер, директор (било да е извршен или неизвршен), раководител сопственик, доброволец или друг начин на работа за една или повеќе организации кои вработуваат. Правниот облик на односот со организацијата која вработува, доколку постои, не ги наметнува барањата за независност кои се однесуваат на професионалните сметководители во деловното работење.

300.4 Професионалниот сметководител во деловното работење има одговорност да ги продолжи легитимните цели на организацијата која го вработува сметководителот. Овој Кодекс нема цел да го спречи професионалниот сметководител во деловното работење правилно да ја исполнува таа одговорност, но ги разгледува околностите во кои што можат да бидат компромитирани основните принципи.

300.5 Професионалниот сметководител во деловното работење може да биде на повисока позиција во рамките на некоја организацијата. Колку што е повисока позицијата, толку ќе биде поголема способноста и можноста да се влијае на настаните, практиките и ставовите. Оттука, од професионалниот сметководител во деловното работење се очекува во организацијата која го вработува да охрабрува култура која се заснова на етиката со која се нагласува важноста која повисокото раководство му ја придава на етичкото однесување.

300.6 Професионалниот сметководител во деловното работење не треба свесно да се ангажира во кој било деловен потфат, занимање или активност кои што ги обезвреднуваат интегритетот, објективноста или добрата репутација на професијата и како резултат би било некомпатибилно со основните принципи.

300.7 Придржувањето кон основните принципи може да биде под закана на широк опсег на околности и односи. Заканите спаѓаат во една или повеќе од следните категории:

(а) Личен интерес.

(б) Самопроверка.

(в) Застапување.

(г) Фамилијарност.

(д) Заплашување.

Овие закани се дискутираат подетално во делот А на овој Кодекс

300.8 Примери на околности коишто можат да креираат закана од личен интерес за професионалниот сметководител во деловното работење вклучуваат:

- Поседување на финансиско учество во, или примање на заем или гаранција од страна на, организацијата која го вработува.
- Учествување во аранжмани за надоместување за стимулирање кои ги нуди организацијата која го вработува.
- Несоодветна лична употреба на службените средства.
- Загриженост за безбедноста на вработените.
- Комерцијален притисок кој што доаѓа надвор од организацијата која вработува.

300.9 Пример на околност која што креира закана од самопроверка за професионалниот сметководител во деловното работење е утврдување на соодветниот сметководствен третман за деловните комбинации по вршење на студија за изводливост која ја поткрепува одлуката за стекнувањето.

300.10 Кога ги продолжуваат легитимните цели на организациите кои што ги вработуваат, професионалните сметководители во деловното работење можат да ја промовираат позицијата на организацијата, доколку сите направени изјави не се ниту лажни, ниту пак водат кон погрешни заклучоци. Таквите дејствија вообичаено нема да креираат закана од застапништво.

300.11 Примери на околности коишто можат да креираат закана од фамилијарност за професионалниот сметководител во деловното работење вклучуваат:

- Да се биде одговорен за финансиското известување во организацијата која што го вработува кога член на блиското или најблиското семејство вработен во ентитетот ги носи одлуките кои можат да влијаат на финансиското известување на ентитетот.
- Долгогодишна поврзаност со деловни контакти кои влијаат на деловните одлуки.
- Прифаќање на подарок или приоритетен третман, освен доколку вредноста не е незначајна и без последици.

300.12 Примери на околности коишто креираат закана од заплашување за професионалниот сметководител во деловното работење вклучуваат:

- Закана од отпуштање или замена на професионалниот сметководител во деловното работење или член на блиското или најблиското семејство, заради несогласување за примената на сметководствен принцип или начинот на кој што ќе се прикажат финансиските извештаи.
- Доминантна личност која се обидува да влијае на процесот на носење одлуки, на пример, во поглед на склучување на договори или примена на некој сметководствен принцип.

300.13 Заштитните мерки кои можат да ги отстранат или да ги намалат заканите на прифатливо ниво спаѓаат во две општи категории:

(а) Заштитни мерки креирани од страна на професијата, законот или регулативата.

(б) Заштитни мерки во работната средина.

Во точката 100.14 на Дел А на овој Кодекс, дадени се примери за заштитни мерки креирани од страна на професијата, законот или регулативата.

300.14 Заштитните мерки во работната средина ги вклучуваат:

- Систем за надзор на претпријатието и други структури за надзор во организацијата која вработува.
- Програми за етика и однесување на организацијата која што вработува.

- Постапки за вработување во организација која што вработува која ја нагласува важноста на вработување на компетентни вработени од висок ранг.
- Силни интерни контроли.
- Соодветни дисциплински процеси.
- Раководство кое ја нагласува важноста на етичкото однесување и очекувањето дека вработените ќе дејствуваат на етички начин.
- Политики и постапки за воспоставување и следење на квалитетот на работата на вработените.
- Навремено соопштување на политиките и постапките на организацијата која што вработува, вклучувајќи ги сите нивни промени, на сите вработени, и соодветна обука и образование за таквите политики и постапки.
- Политики и постапки за овластување и поттикнување на вработените да ги пренесат на повисоко ниво во организацијата која што вработува сите етички прашања за кои тие се загрижени без да се плашат од одмазда.
- Консултирање со друг соодветен професионален сметководител.

300.15 Во околности кога професионалниот сметководител во деловното работење верува дека неетичкото однесување или дејствување од страна на другите ќе продолжи да се случува во рамките на организацијата која што вработува, тогаш професионалниот сметководител во деловното работење може да земе предвид да побара правен совет. Во оние екстремни ситуации кога биле употребени сите расположиви заштитни мерки и заканата не може да се намали на прифатливо ниво, тогаш професионалниот сметководител во деловното работење може да заклучи дека е соодветно да даде отказ од организацијата која што вработува.

**ОДДЕЛ 310**

**Потенцијални конфликти**

310.1 Професионалниот сметководител во деловното работење треба да се придржува кон основните принципи. Меѓутоа, може да се случи да постои конфликт меѓу одговорностите на професионалниот сметководител кон организацијата која што го вработува и професионалните обврски за придржување кон основните принципи. Од професионалниот сметководител во деловното работење се очекува да ги поддржува легитимните и етичките цели воспоставени од страна на работодавачот и правилата и постапките кои се изработени за да ги поддржат тие цели. Сепак, кога некој однос или околност креираат закана за придржувањето кон основните принципи, професионалниот сметководител во деловното работење за да утврди како да одговори на заканата треба да го применува пристапот на концепциската рамка опишан во Одедел 100.

310.2 Како последица од одговорноста кон организацијата која вработува, професионалниот сметководител во деловното работење може да биде под притисок да дејствува или да се однесува на начин кој што би можел да креира закани за придржувањето кон основните принципи. Таквиот притисок може да биде експлицитен или имплицитен; може да доаѓа од страна на надзорник, раководител, директор, или друг поединец во рамките на организацијата која што вработува. Професионалниот сметководител во деловното работење може да се соочи со притисок да:

- Дејствува спротивно на закон или регулатива.
- Дејствува спротивно на техничките или професионалните стандарди.
- Потпомага стратегии за управување со неетички или незаконски заработувачки.
- Ги лаже другите, или поинаку намерно да ги збунува (вклучувајќи збунување преку молчење) другите, особено:
  - Ревизорите на организацијата која што го вработува.
  - Регулаторите.
- Издаде, или поинаку да биде поврзан со, финансиски или нефинансиски извештај кој што материјално значајно погрешно ги презентира фактите, вклучувајќи извештаи во врска со, на пример:
  - Финансиските извештаи.
  - Исполнување на даночната обврска.
  - Придржување кон законските барања.
  - Извештаите кои ги бараат регулаторите за хартии од вредност.

310.3 Треба да се оцени значајноста на сите закани кои произлегуваат од такви притисоци, како што се закани од заплашување, и кога е потребно да се применат заштитни мерки за да се отстрани заканата или да се намали на прифатливо ниво. Примерите за такви закани вклучуваат:

- Обезбедување на совет, кога е соодветно, од некој во рамките на организацијата, од независен професионален советник или релевантно професионално тело.
- Користење на официјален процес на решавање на спор во рамките на организацијата која што вработува.
- Барање правен совет.

## ОДДЕЛ 320

### Подготвување и известување на информации

320.1 Професионалниот сметководител во деловното работење често е вклучен во подготвување и известување на информации кои може да бидат достапни за јавноста или да се користат од страна на други во или надвор од организацијата која што вработува. Таквите информации може да вклучуваат финансиски информации или информации за раководството, на пример, прогнози и буџети, финансиски извештаи, дискусии и анализи на раководството, и писма со изјави на раководството дадени на ревизорите во текот на ревизијата на финансиските извештаи на ентитетот. Професионалниот сметководител во деловното работење треба да ги подготвува или презентира таквите информации објективно, чесно и во согласност со релевантните професионални стандарди, така што информациите ќе бидат разбрани во својот контекст.

320.2 Професионалниот сметководител во деловното работење кој има одговорност за подоготвување или одобрување на финансиски извештаи со општа намена на некоја организација која што вработува треба да биде задоволен дека тие финансиски извештаи се презентирани во согласност со применливите стандарди за финансиско известување.

320.3 Професионалниот сметководител во деловното работење треба да преземе разумни чекори за да ги чува информациите за кои е одговорен професионалниот сметководител во деловното работење на начин кој што:

(а) Јасно ја опишува вистинската природа на деловните трансакции, средства или обврски.

(б) Навремено и правилно ги класифицира и евидентира информации.

(в) Прецизно и целосно ги претставува фактите во сите материјално значајни аспекти.

320.4 Закани по придржувањето кон основните принципи, на пример, закана од личен интерес или од заплашување за објективноста или професионалната компетентност и должно внимание, се креираат кога професионалниот сметководител во деловното работење е под притисок (надворешно или од можноста за лична добивка) да стане поврзан со информации кои водат кон погрешни заклучоци или да стане поврзан со информации кои водат кон погрешни заклучоци преку дејствијата на другите.

320.5 Значајноста на таквите закани ќе зависи од фактори како што се изворот на притисокот и степенот до кој што информациите водат, или можат да водат, кон погрешни заклучоци. Треба да се оцени значајноста на заканите и кога е потребно да се применат заштитни мерки за да се отстранат заканите или да се намалат на прифатливо ниво. Таквите заштитни мерки вклучуваат консултирање со надредените лица во организацијата која што вработува, одборот за ревизија или оние кои се одговорни за управувањето на организацијата, или со релевантното професионално тело.

320.6 Кога заканата не може да се намали на прифатливо ниво, професионалниот сметководител во деловното работење треба да одбие да биде или да остане поврзан со информациите за кои што професионалниот сметководител ќе утврди дека се збунувачки. Професионалниот сметководител во деловното работење можеби бил поврзан со збунувачки информации без негово знаење. Откако станал свесен за тоа, професионалниот сметководител во деловното работење треба да преземе чекори за да не биде поврзан со тие информации. При утврдувањето дали постои барање за известување по тоа прашање, професионалниот сметководител во деловното работење може да земе предвид барање на правен совет. Покрај тоа, професионалниот сметководител може да ја разгледа можноста да даде отказ.

**ОДДЕЛ 330**

**Дејствување со достатна експертиза**

330.1 Основниот принцип за професионална комптетентност и должно внимание бара професионалниот сметководител во деловното работење да ги презема само оние значајни задачи за кои професионалниот сметководител во деловното работење има, или може да стекне, достатна специфична обука или искуство. Професионалниот сметководител во деловното работење не треба намерно да го наведува работодавачот на погрешен заклучок во врска со нивото на екпертиза или искуство кое што го поседува, ниту пак треба професионалниот сметководител во деловното работење да не побара соодветен совет и помош од експерт, кога тоа е потребно.

330.2 Околностите кои креираат закана за професионалниот сметководител во деловното работење кој извршува должности со соодветниот степен на професионална компетентност и должно внимание, вклучуваат да се има:

- Недоволно време за правилно извршување или комплетирање на релевантните должности.
- Нецелосни, ограничени или поинаку несоодветни информации за правилно извршување на должностите.
- Недостатна експертиза, обука и/или образование.
- Несоодветни ресурси за правилно извршување на должностите.

330.3 Значајноста на заканата ќе зависи од фактори како што се степенот до кој што професионалниот сметководител во деловното работење работи со други, релативната висока позиција во деловното работење и нивото на надзор и проверка на работата. Треба да се оцени значајноста на заканата и кога е потребно да се применат заштитни мерки за да се отстрани заканата или да се намали на прифатливо ниво. Примерите за такви заштитни мерки вклучуваат:

- Добивање дополнителен совет или обука.
- Осигурување дека има на располагање соодветно време за извршување на релевантните должности.
- Добивање помош од некој со потребната експертиза.
- Консултирање, кога е соодветно, со:
  - Надредените во рамките на организацијата која што вработува;
  - Независни експерти; или
  - Релевантно професионално тело.

330.4 Кога заканите не можат да се отстранат или да се намалат на прифатливо ниво, тогаш професионалниот сметководител во деловното работење треба да утврди дали да одбие да ги изврши должностите кои во прашање. Доколку професионалниот сметководител во деловното работење утврди дека е соодветно да одбие, тогаш треба јасно да бидат наведени причините за таквото дејствие.

**ОДДЕЛ 340**

**Финансиски учества**

340.1 Професионалните сметководители во деловното работење може да имаат финансиски учества, или може да знаат за финансиски учества на членови на блиското или најблиското семејство, кои што, во одредени околности, можат да креираат закани за придржувањето кон основните принципи. На пример, закани од личен интерес за објективноста или доверливоста може да се креираат преку постоење на мотив и можност за манипулирање со ценовно-чувствителни информации со цел да се стекне финансика добивка. Примерите за околности кои што можат да креираат закани од личен интерес вклучуваат ситуации каде што професионалниот сметководител во деловното работење или член на блиското или најблиското семејство:

- Поседуваат директно или индиректно финансиско учество во организацијата која што вработува и вредноста на тоа финансиско учество може да биде под директно влијание на одлуките кои што ги носи професионалниот сметководител во деловното работење.

- Има право на добивка поврзана со бонус и вредноста на тој бонус може да биде под директно влијание на одлуките кои што ги носи професионалниот сметководител во деловното работење.

- Поседува, директно или индиректно, опции за акции во организацијата која што вработува, чија што вредност може да биде под директно влијание на одлуките кои што ги носи професионалниот сметководител во деловното работење.

- Поседува, директно или индиректно, опции за акции во организацијата која што вработува, кои што се, или наскоро ќе бидат, квалификувани за конвертирање.

- Можат да се квалификуваат за опции за акции во организацијата која што вработува или бонуси поврзани со успешноста, доколку се постигнати одредени цели.

340.2 Треба да се оцени значајноста на заканата и кога е потребно да се применат заштитни мерки за да се отстрани заканата или да се намали на прифатливо ниво. При оценувањето на значајноста на сите закани, и кога е потребно, утврдувањето на соодветни заштитни мерки кои ќе се применат за да се отстрани заканата или да се намали на прифатливо ниво, професионалниот сметководител во деловното работење треба да ја оцени природата на финансиското учество. Ова вклучува оценување на значајноста на финансиското учество и утврдување дали тоа е директно или индиректно учество. Тоа што сочинува значен или вреден удел во една организација ќе се разликува од поединец до поединец, во зависност од личните околности. Примерите за такви заштитни мерки вклучуваат:

- Политики и постапки на комисија која е независна од раководството за да го утврди нивото или обликот на надоместокот за повисокото раководство.

- Обелоденување на сите релевантни учества, и сите планови за тргување со релавантни акции со оние кои се одговорни за управувањето на организацијата која што вработува, во согласност со сите внатрешни политики.

- Консултирање, кога е соодветно, со надредените во рамките на организацијата која што вработува.

- Консултирање, кога е соодветно, со оние кои се одговорни за управувањето на организацијата која што вработува или релевантни професионални тела.

- Внатрешни и надворешни ревизорски постапки.

- Тековно образование за етичките прашања и за законските ограничувања и други прописи во врска со можни тргувања на лице од внатре.

340.3 Професионалниот сметководител во деловното работење не треба ниту да манипулира со информации, ниту да ги користи доверливите информации за лична добивка.

**ОДДЕЛ 350**

**Поткуп**

*Примање понуди*

350.1 На професионалниот сметководител во деловното работење или член на блиското или најблиското семејство може да им биде понуден поткуп. Поткупот може да има различни облици, вклучувајќи подароци, гостопримство, приоритетен третман, и неприкладни понуди за пријателство или лојалност.

350.2 Понудите за поткуп може да креираат закани за придржувањето кон основните принципи. Кога на професионалниот сметководител во деловното работење или на член на блиското или најблиското семејство им е понуден поткуп, тогаш ситуацијата треба да се оцени. Закани од личен интерес за објективноста или доверливоста се креираат кога поткупот се прави со намера несоодветно да се влијае на дејствијата или одлуките, да се охрабри незаконско или нечесно однесување или да се добијат доверливи информации. Заканите од заплашување за објективноста или доверливоста се креираат доколку таквиот поткуп е примен и е проследен со закани понудата да се направи достапна до јавноста и да и наштети на репутацијата на професионалниот сметководител во деловното работење или на членот на блиското или најблиското семејство.

350.3 Постоењето и значајноста на сите закани ќе зависи од природата, вредноста и намерата позади понудата. Доколку разумна и информирана трета страна, земајќи ги предвид сите конкретни факти и околности, ќе смета дека поткупот е незначаен и не е со намера да охрабри неетичко однесување, тогаш професионалниот сметководител во деловното работење може да заклучи дека понудата е направена во редовниот тек на деловното работење и може да донесе општ заклучок дека не постои значителна закана за придржувањето кон основните принципи.

350.4 Треба да се оцени значајноста на сите закани и кога е потребно да се применат заштитни мерки за да се отстранат заканите или да се намалат на прифатливо ниво. Кога заканите не можат да се отстранат или да се намалат на прифатливо ниво преку примена на заштитни мерки, професионалниот сметководител во деловното работење не треба да го прими поткупот. Бидејќи вистинските или привидните закани за придржувањето кон основните принципи не произлегуваат само од прифаќање на поткупот, туку понекогаш и само од фактот дека се прави понудата, треба да се усвојат и дополнителни заштитни мерки. Професионалниот сметководител во деловното работење треба да ги оцени сите закани креирани од такви понуди и да утврди дали да преземе едно или повеќе од следните дејствија:

(а) Да ги информира повисоките нивоа на раководството или оние кои се одговорни за управување на организацијата која што вработува веднаш откако ќе бидат направени такви понуди.

(б) Да ги информира третите страни на понудата – на пример, професионално тело или работодавачот на поединецот кој ја направил понудата; меѓутоа, професионалниот сметководител во деловното работење може да земе предвид да побара правен совет пред да преземе таков чекор.

(в) Да ги советува членовите на блиското или најблиското семејството за релевантните закани и заштитни мерки кога постои можност тие да се на позиција која може да резултира во понуда на поткуп, на пример, како резултат на нивниот работен однос.

(г) Да ги информира повисоките нивоа на раководството или оние кои се одговорни за управување на организацијата која што вработува кога членови на блиското или најблиското семејство се вработени кај конкурентите или можните добавувачи на таа организација.

*Давање понуди*

350.5 Професионалниот сметководител во деловното работење може да биде во ситуација кога од професионалниот сметководител во деловното работење се очекува, или е под

друг вид на притисок, да понуди поткуп за да влијае на расудувањето или процесот на носење одлуки на некој поединец или организација, или за да добие доверливи информации.

350.6 Таквиот притисок може да доаѓа од самата организација, на пример, од колега или надредено лице. Исто така, тој може да доаѓа од надворешно лице или организација кои сугерираат дејствија или деловни одлуки кои би биле поволни за организацијата која што вработува, што веројатно неправилно ќе влијае на професионалниот сметководител во деловното работење.

350.7 Професионалниот сметководител во деловното работење не треба да нуди поткуп за неправилно да влијае на професионалното расудување на трета страна.

350.8 Кога притисокот да се понуди неетички поткуп доаѓа од самата организација која што вработува, професионалниот сметководител треба да ги следи принципите и упатствата за решавање на етички конфликти кои се наведени во Дел А на овој Кодекс.

## ДЕФИНИЦИИ

Во овој *Кодекс за етика на професионалните сметководители* следните изрази ги имаат следните значења кои им се доделени:

| | |
|---|---|
| Прифатливо ниво (Acceptable level) | Ниво на кое што разумна и информирана трета страна веројатно ќе заклучи, земајќи ги предвид сите конкретни факти и околности кои што му се достапни на професионалниот сметководител во тоа време, дека придржувањето кон основните принципи не е компромитирано. |
| Рекламирање (Advertising) | Соопштување на информации на јавноста во врска со услугите или вештините кои ги обезбедуваат професионалните сметководители во јавната практика со цел за добивање на професионално деловно работење. |
| Клиент на ангажман за уверување (Assurance client) | Одговорна страна која е лице (или лица) кое(и):<br>(а) Кај ангажман за директно известување, е одговорно за предметната материја.<br>(б) Кај ангажман врз основа на тврдење, е одговорно за информациите за предметната материја и може да биде одговорно за предметната материја. |
| Ангажман за уверување (Assurance engagement) | Ангажман кај кој што професионалниот сметководител во јавната практика изразува заклучок дизајниран за да го зголеми степенот на доверба на наменетите корисници, покрај одговорната страна, за исходот од оценувањето и мерењето на предметната материја наспроти критериумите.<br>(За упатство за ангажманите за уверување види Меѓународна рамка за ангажмани за уверување издадена од страна на Одборот за меѓународни стандарди за ревизија и уверување која ги опишува елементите и целите на ангажманот за уверување и ги идентификува ангажманите за кои се применуваат Меѓународните стандарди за ревизија (МСР), Меѓународните стандарди за ангажмани за проверка (МСАП) и Меѓународните стандарди за ангажмани за уверување (МСАУ)). |
| Тим на ангажман за уверување (Assurance team) | (1) Сите членови на тимот на ангажманот за уверување.<br>(2) Сите останати лица во рамките на фирмата кои можат директно да влијаат врз исходот на ангажманот за уверување, вклучувајќи ги и:<br>(i) Оние кои го препорачуваат надоместокот на, или кои обезбедуваат директен супервизорски, раководен или друг вид на надзор над партнерот на ангажманот за уверување во врска со извршување на ангажманот за уверување.<br>(ii) Оние кои обезбедуваат консултација во врска со технички прашања или прашања специфични за дадена дејност, трансакции или настани за ангажманот за уверување.<br>(iii) Оние кои обезбедуваат контрола на квалитет за ангажманот за уверување, вклучувајќи ги оние кои извршуваат проверка на контрола на квалитетот на ангажманот за уверување. |

| | |
|---|---|
| Клиент на ангажман за ревизија (Audit client) | Ентитет во врска со кој фирмата спроведува ангажман за ревизија. Кога клиентот е ентитет кој котира на берза, клиентот на ангажманот за ревизија секогаш ќе ги вклучува неговите поврзани ентитети. Кога клиентот на ангажманот за ревизија не е ентитет кој котира на берза, клиентот на ангажманот за ревизија ги вклучува оние поврзани ентитети врз кои клиентот има директна или индиректна контрола. |
| Ангажман за ревизија (Audit engagement) | Ангажман за разумно уверување кај кој што професионалниот сметководител во јавната практика изразува мислење за тоа дали финансиските извештаи се подготвени, во сите материјално значајни аспекти (или даваат вистинска и објективна слика или се објективно презентирани, во сите материјално значајни аспекти), во согласност со применливата рамка за финансиско известување, како што се ангажмани спроведени во согласност со Меѓународните стандарди за ревизија. Ова ја вклучува и законската ревизија којашто претставува ревизија која се бара со закон или друга регулатива. |
| Тим на ангажман за ревизија (Audit team) | (1) Сите членови на тимот на ангажманот за ревизија.<br>(2) Сите останати лица во рамките на фирмата кои можат директно да влијаат врз исходот на ангажманот за ревизија, вклучувајќи ги и:<br>(i) Оние кои го препорачуваат надоместокот на, или кои обезбедуваат директен супервизорски, раководен или друг вид на надзор над партнерот на ангажманот во врска со извршување на ангажманот за ревизија, вклучувајќи ги оние кои се на сите последователни повисоки нивоа над партнерот на ангажманот се до поединецот кој е повисок или раководен партнер (извршен директор или еквивалентно).<br>(ii) Оние кои обезбедуваат консултација во врска со технички прашања или прашања специфични за дадена дејност, трансакции или настани за ангажманот.<br>(iii) Оние кои обезбедуваат контрола на квалитет за ангажманот, вклучувајќи ги оние кои извршуваат проверка на контрола на квалитетот на ангажманот.<br>(в) Сите оние во рамките на фирмата од мрежата кои можат директно да влијаат на исходот на ангажманот за ревизија. |
| Блиско семејство (Close family) | Родител, дете или брат/сестра кој не е член на најблиското семејство. |
| Неизвесен надоместок (Contingent fee) | Надоместок пресметан на однапред определена основа кој се однесува на исходот на трансакцијата или резултатот од услугите извршени од страна на фирмата. Надоместок кој што е определен од страна на суд или друга јавна власт не е неизвесен надоместок. |
| Директно финансиско учество (Direct financial interest) | Финансиско учество:<br>• Во директна сопственост и под контрола на поединец или ентитет (вклучувајќи ги и оние со кои управуваат други лица на дискрециона основа).<br>• Во корисничка сопственост преку колективно средство за вложување, имот, старателство или друг посредник над кој поединецот или ентитетот има контрола или способност да се влијае на одлуките за вложување. |

| | |
|---|---|
| Директор или службеник (Director or officer) | Оние кои се одговорни за управување со ентитетот, или дејствуваат во еквивалентно својство, независно од нивната функција, којашто може да се разликува од законодавство до законодавство. |
| Партнер на ангажманот (Engagement partner) | Партнерот или друго лице во фирмата кое е одговорно за ангажманот и неговото извршување, и за извештајот кој што се издава во име на фирмата и кое, кога е потребно, го има соодветното овластување од професионално, законско или регулаторно тело. |
| Проверка на контрола на квалитет на ангажман (Engagement quality control review) | Процес кој што е дизајниран да обезбеди објективна оценка, при или пред издавањето на извештајот, на значајните расудувања кои ги направил тимот на ангажманот и за заклучоците кои ги донел тимот при формулирањето на извештајот. |
| Тим на ангажманот (Engagement team) | Сите партнери и вработени кои го извршуваат ангажманот, и сите поединци кои се ангажирани од фирмата или фирмата од мрежата, а кои ги извршуваат постапките за уверување на ангажманот. Ова ги исклучува надворешните експерти кои се ангажирани од фирмата или од фирмата од мрежата. |
| Постоен сметководител (Existing accountant) | Професионален сметководител во јавната практика кој во моментот е на ревизорска позиција или обезбедува сметководствени, даночни, консултантски или слични професионални услуги за клиентот. |
| Надворешен експерт (External expert) | Поединец (кој не е партнер или член на професионално вработените лица, вклучувајќи ги времено вработените лица, на фирмата или фирма од мрежата) или организација кои поседуваат вештини, знаење и искуство на друго поле освен сметководство или ревизија, чија работа на тоа поле се користи за да му помогне на професионалниот сметководител да добие доволно соодветни докази. |
| Финансиско учество (Financial interest) | Учество во сопственички или друг вид на хартии од вредност, неосигурана обврзница, заем или друг должнички инструмент на даден ентитет, вклучувајќи ги правата и обврските за стекнување на такво учество и дериватривите кои се директно поврзани со ваквото учество. |
| Финансиски извештаи (Financial statements) | Структуирано презентирање на историски финансиски информации, вклучувајќи ги поврзаните белешки, наменети да се соопштат економските ресурси и обврските на ентитетот, во даден временски момент или промените во нив за временски период, во согласност со рамката за финансиско известување. Поврзаните белешки вообичаено содржат преглед на значајните сметководствени политики и други информации за објаснување. Поимот може да се однесува на целосен комплет на финансиски извештаи, но може и да се однесува на еден финансиски извештај, на пример, биланс на состојба, или извештај за приходи и расходи, и поврзаните белешки со објаснувања. |
| Финансиски извештаи за кои фирмата ќе изрази мислење (Financial statements on which the firm will express an opinion) | Во случај на еден ентитет, финансиските извештаи на тој ентитет. Во случај на консолидирани финансиски извештаи, кои исто така се нарекуваат и финансиски извештаи на групата, консолидираните финансиски извештаи. |

| | |
|---|---|
| Фирма (Firm) | (1) Самостоен практичар, партнерство или корпорација на професионални сметководители.<br>(2) Ентитет кој ги контролира ваквите страни, преку сопственост, раководство или на други начини.<br>(3) Ентитет контролиран од вакви страни, преку сопственост, раководство или на други начини. |
| Историски финансиски информации (Historical financial information) | Информации изразени во финансиски смисол, кои се однесуваат на конкретен ентитет, изведени првенствено од сметководствениот систем на тој ентитет, за економските настани кои се случувале во минатите временски периоди или за економските состојби или околности во дадени временски моменти во минатото. |
| Најблиско семејство (Immediate family) | Сопружник (или еквивалент) или издржувано лице. |
| Независност (Independence) | Независност е:<br>(1) Умствена независност – состојба на умот која дозволува изразување на заклучок кој не подлежи на влијанија кои го компромитираат професионалното расудување, дозволувајќи му на поединецот да дејствува со интегритет и да користи објективност и професионален скептицизам.<br>(2) Независност во однесување - избегнување на факти и околности кои се толку значајни што разумна и информирана трета страна, земајќи ги предвид сите конкретни факти и околности, веројатно ќе заклучи дека се компромитирани интегритетот, објективноста или професионалниот скептицизам на фирмата или на член на тимот на ангажманот за ревизија или за уверување. |
| Индиректно финансиско учество (Indirect financial interest) | Финансиско учество во корисничка сопственост преку колективно средство за вложување, имот, старателство или друг посредник над кој поединецот или ентитетот нема контрола или способност да влијае на одлуките за вложување. |
| Главен партнер на ангажманот за ревизија (Key audit partner) | Партнер на ангажманот, поединец одговорен за проверка на контрола на квалитет на ангажманот и други партнери на ангажманот за ревизија, доколку има, во тимот на ангажманот кои носат клучни одлуки или расудувања за значајни прашања во поглед на ревизијата на финансиските извештаи за кои фирмата ќе изрази мислење. Во зависност од околностите и улогата на поединецот во ревизијата, 'други партнери на ангажманот за ревизија' може да вклучува, на пример, партнери на ангажманот за ревизија кои се одговорни за значајни подружници или одделенија. |
| Ентитет кој котира на берза (Listed entity) | Ентитет чиишто акции, удели или должнички инструменти котираат на признаена берза на хартии од вредност или со кои се тргува согласно регулативата на признаена берза на хартии од вредност или друго еквивалентно тело. |
| Мрежа (Network) | Поголема структура:<br>(а) Која е наменета за соработка.<br>(б) Која е јасно наменета за делење на добивка или трошоци или дели заедничка сопственост, контрола или раководство, заеднички политики и постапки за контрола на квалитет, заедничка деловна стратегија, користење на заедничко трговско име, или значителен дел од професионалните ресурси. |

| | |
|---|---|
| Фирма од мрежата (Network firm) | Фирма или ентитет кои припаѓаат на мрежа. |
| Канцеларија (Office) | Посебна подгрупа, без разлика дали е организирана врз основа на географски линии или линии на практика. |
| Професионален сметководител (Professional accountant) | Поединец кој е член на тело членка на МФС[8]. |
| Професионален сметководител во деловното работење (Professional accountant in business) | Професионален сметководител вработен или ангажиран во извршно или неизвршно својство, во области како што се трговија, производство, услуги, јавен сектор, образование, непрофитен сектор, регулаторни тела или професионални тела, или професионален сметководител кој склучил договор со такви ентитети. |
| Професионален сметководител во јавната практика (Professional accountant in public practise) | Професионален сметководител, без оглед на функционалната класификација (на пр., ревизија, даноци или консалтинг) во фирмата која ги обезбедува професионалните услуги. Овој поим исто така се користи и да се посочи на фирма на професионални сметководители во јавната практика. |
| Професионални услуги (Professional services) | Услуги кои бараат сметководствени или поврзани вештини, а кои ги извршува професионален сметководител, вклучувајќи и услуги за сметководствен, ревизорски, даночен, управувачки консалтинг и услуги за управување со финансии. |
| Ентитет од јавен интерес (Public interest entity) | (а) Ентитет кој котира на берза.<br>(б) Ентитет (а) дефиниран во регулатива или закон како ентитет од јавен интерес или (б) за кој што со регулатива или закон се бара да биде спроведена ревизија во согласност со истите барања за независност кои се однесуваат за ревизија на ентитети кои котираат на берза. Таквата регулатива може да биде издадена од страна на секој релевантен регулатор, вклучувајќи го регулаторот за ревизија. |
| Поврзан ентитет (Related entity) | Ентитет кој има било кој од следните односи со клиентот:<br>(1) Ентитет кој има директна или индиректна контрола над клиентот, доколку клиентот е материјално значаен за ваквиот ентитет.<br>(2) Ентитет кој има директно финансиско учество во клиентот, доколку ентитетот има значајно влијание врз клиентот и учеството во клиентот е материјално значајно за ваквиот ентитет.<br>(3) Ентитет над којшто клиентот има директна или индиректна контрола.<br>(4) Ентитет во којшто клиентот, или пак ентитет поврзан со клиентот според (в) погоре, има директно финансиско учество што му овозможува значајно влијание врз ваквиот ентитет и учеството е материјално значајно за клиентот и неговиот поврзан ентитет во точката (в).<br>(5) Ентитет кој е под заедничка контрола со клиентот (во понатамошниот текст „ентитет сестра"), под услов како ентитетот сестра, така и клиентот да се материјално значајни за ентитетот кој ги контролира и клиентот и ентитетот сестра. |
| Клиент на проверка (Review client) | Ентитет за кој што фирмата спроведува ангажман за проверка. |

[8] International Federation of Accountants (IFAC).

| | |
|---|---|
| Ангажман за проверка (Review engagement) | Ангажман за уверување, спроведен во согласност со Меѓународните стандарди за ангажмани за проверка или еквивалент, кај кој што професионалниот сметководител во јавната практика изразува заклучок за тоа дали, врз основа на постапките кои не ги обезбедуваат сите докази кои би биле потребни при ревизијата, нешто го привлекло вниманието на сметководителот и доведува до тоа сметководителот да верува дека финансиските извештаи не се подготвени, во сите материјално значајни аспекти, во согласност со применливата рамка за финансиско известување. |
| Тим на ангажман за проверка (Review team) | (1) Сите членови на тимот на ангажманот за проверка.<br>(2) Сите останати лица во рамките на фирмата кои можат директно да влијаат врз исходот на ангажманот за проверка, вклучувајќи ги и:<br>(i) Оние кои го препорачуваат надоместокот на, или кои обезбедуваат директен супервизорски, раководен или друг вид на надзор над партнерот на ангажманот во врска со извршувањето на ангажманот за проверка, вклучувајќи ги оние на сите последователни повисоки нивоа над партнерот на ангажманот па се до поединецот кој е повисок или раководен партнер на фирмата (извршен директор или еквивалентно).<br>(ii) Оние кои обезбедуваат консултација во врска со технички прашања или прашања специфични за дадена дејност, трансакции или настани за ангажманот за проверка.<br>(iii) Оние кои обезбедуваат контрола на квалитет за ангажманот, вклучувајќи ги оние кои извршуваат проверка на контрола на квалитетот на ангажманот.<br>(3) Сите оние во рамките на фирмата од мрежата кои можат директно да влијаат на исходот на ангажманот за проверка. |
| Финансиски извештаи со посебна намена (Special purpose financial statements) | Финансиски извештаи подготвени во согласност со рамката за финансиско известување, а кои се дизајнирани да ги задоволат потребите за финансиски информации на конкретни корисници. |
| Оние кои се одговорни за управување (Those charged with governance) | Лицата кои имаат одговорност да вршат надзор на стратешката насока на ентитетот и обврските поврзани со отчетноста на ентитетот. Ова вклучува надзор на процесот за финансиско известување. |

**Датум на стапување во сила**

Кодексот стапува на сила на 1 јануари 2011 година; дозволено е предвремено усвојување. Кодексот е предмет на следните преодни одредби:

*Ентитети од јавен интерес*

1. Оддел 290 на Кодексот содржи дополнителни одредби за независност кога клиентот на ангажман за ревизија или за проверка е ентитет од јавен интерес. Дополнителните одредби кои се применливи заради новата дефиниција на ентитет од јавен интерес или упатството во точка 290.26 стапуваат на сила на 1 јануари 2012 година. За барањата за ротирање на партнерите, важат преодните одредби содржани во точките 2 и 3 подолу.

*Ротирање на партнери*

2. За партнер кој е предмет на одредбите за ротирање во точка 290.151, бидејќи партнерот ја здоволува дефиницијата на новиот поим 'главен партнер на ангажман за ревизија' и партнерот не е ниту партнер на ангажманот, ниту поединец одговорен за проверка на контрола на квалитет на ангажманот, одредбите за ротирање стапуваат на сила на или по 15 декември 2011 година. На пример, во случај на клиент на ангажман за ревизија на крајот на календарската година, главниот партнер на ангажманот за ревизија, кој не е партнер на ангажманот, ниту поединецот одговорен за проверка на контрола на квалитет на ангажманот, кој бил главен партнер на ангажманот седум или повеќе години (на пример, ревизии за 2003 до 2010 година), ќе се бара да ротира откако ќе одработи уште една година како главен партнер на ангажманот (на пр., по завршување на ревизијата за 2011 година).

3. За партнер на ангажманот или поединец одговорен за проверка на контрола на квалитет на ангажманот кој непосредно пред преземање на која било од овие улоги работел во друга улога на главен партнер на ангажман за ревизија за клиентот, и кој, на почетокот на првата фискална година која започнува на или по 15 декември 2010 година, работел како партнер на ангажманот или како поединец одговорен за проверка на контрола на квалитет на ангажманот за шест или помалку години, одредбите за ротирање стапуваат на сила за ревизиите или проверките на финансиски извештаи за годините кои почнуваат на или по 15 декември 2011 година. На пример, во случај на клиент на ангажман за ревизија кој работел кај клиентот во друга улога на главен партнер на ангажман за ревизија во времетраење од четири години (на пр., ревизии на 2002 до 2005 година) и последователно како партнер на ангажманот во времетраење од пет години (на пр., ревизии за 2006 до 2010 година) ќе треба да ротира откако ќе одработи уште една година како партнер на ангажманот (на пр., по завршување на ревизијата за 2011 година).

*Услуги за ангажман без уверување*

4. Точките 290.156 - 290.219 ги разгледуваат одредбите за услуги за ангажман без уверување на клиент на ангажман за ревизија или проверка. Доколку, на датумот на стапување на сила на Кодексот, му се обезбедуваат услуги на клиент на ангажман за ревизија или за проверка и услугите биле дозволени според Кодексот од јуни 2005 година (ревидиран јули 2006 година), но се забранети или ограничени според ревидираниот Кодекс, тогаш фирмата може да продолжи да ги обезбедува таквите услуги доколку договорот бил склучен и започнат пред 1 јануари 2011 година и ќе биде завршен пред 1 јули 2011 година.

*Надоместоци – Релативна големина*

5. Точката 290.222 обезбедува дека, во поглед на клиент на ангажман за ревизија кој е ентитет од јавен интерес, кога вкупните надоместоци од тој клиент и неговите поврзани ентитети (предмет на разгледувањата во точка 290.27) за две последователни години претставуваат повеќе од 15% од вкупните надоместоци на фирмата која го изразува мислењето за финансиските извештаи, треба да се изврши проверка пред или по издавањето на извештајот за втората година (како што е опишано во точка 290.222). Ова барање стапува на сила за ревизии или проверки на финансиски извештаи кои ги опфаќаат годините кои почнуваат на или по 15 декември 2010 година. На пример, во случај на клиент на ангажман за ревизија на крајот на календарската година, доколку вкупните надоместоци од клиентот за 2011 и 2012 година го надминале прагот од 15%, треба да се направи проверка пред или по издавањето на извештајот за ревизијата на финансиските извештаи за 2012 година.

*Политики за надоместување и оценување*

6. Точката 290.229 обезбедува дека главниот партнер на ангажманот за ревизија не треба да се оценува или надоместува врз основа на успешноста на партнерот во продавање на услуги на ангажман без уверување на клиент на ангажман за ревизија на партнерот. Ова барање стапува на сила на 1 јануари 2012 година. Меѓутоа, главниот партнер на ангажманот за ревизија може да прими надоместок по 1 јануари 2012 година врз основа на оценка за успешноста на тој партнер во продавање на услуги за ангажман без уверување на клиент на ангажман за ревизија, која била направена пред 1 јануари 2012 година.

www.slvesnik.com.mk
contact@slvesnik.com.mk

Издавач: ЈП СЛУЖБЕН ВЕСНИК НА РЕПУБЛИКА МАКЕДОНИЈА, ц.о.-Скопје бул. "Партизански одреди" бр. 29. Поштенски фах 51.
Директор и одговорен уредник - Тони Трајанов.
Телефон: +389-2-5512400.
Телефакс: +389-2-5512401.

Претплатата за 2010 година изнесува 9.200,00 денари.
„Службен весник на Република Македонија" излегува по потреба.
Рок за рекламации 15 дена.
Жиро-сметка: 300000000188798.
Депонент на Комерцијална банка, АД - Скопје.
Печат: ГРАФИЧКИ ЦЕНТАР ДООЕЛ, Скопје.

ISSN 0354-1622
2010079