

GODIŠNJI SEMINAR 2019

KLJUČNA REVIZIJSKA PITANJA

Branislav Manojlović

28. novembar 2019. godine

KLJUČNA REVIZIJSKA PITANJA

S
A
D
R
Ž
A
J

KLJUČNA
REVIZIJSKA
PITANJA
(KRP)

KEY
AUDIT
MATTERS
(KAM)

- Značaj
- Identifikacija (Određivanje)
- Opis/Struktura pojedinačnog KRP (KAM)
- Saopštavanje (Prezentacija)
- Obavezna primena

KLJUČNA REVIZIJSKA PITANJA – ZNAČAJ

PRVO ZAKONSKO
REGULISANJE REVIZIJE
1844. GODINE

Prvi izveštaj revizora baš i nije bio transparentan jer je imao je samo dve proste rečenice:
„Gotovina postoji. Menadžment ima integritet.“



PRVI MSR (IAS) IZDAT
1991. GODINE

Revizijski propisi su pratili razvoj finansijskog izveštavanja a razni primeri identifikovanih zloupotreba na primer slučaj „Enron“ dovodili su do propisivanja novih pravila, ali nigde revizor nije saopštavao svoj pristup kod nekih značajnih pitanja.



IZDAT MSR 701
SAOPŠTAVANJE KRP
(KAM) U IZVEŠTAJU
REVIZORA
2016. GODINE

Povećava se transparentnost revizije i informativna vrednost izveštaja revizora. Revizor saopštava pitanja od izuzetne važnosti ali i obrazlaže zašto su najznačajnija za konkretnu reviziju i kako su ta pitanje obrađeno u postupku revizije.

KLJUČNA REVIZIJSKA PITANJA – ZNAČAJ

REVIZORI

Zahtevaju dodatnu obuka revizora radi pravilne identifikacije i prezentacije KRP (KAM)

OBVEZNICI
REVIZIJE

Zahtevaju da se organi upravljanja i lica zadužena za finansijsko izveštavanje pripreme na pojačanu komunikaciju oko KRP (KAM).

KRAJNJI
KORISNICI

Treba da znaju zašto se neka pitanja izdvajaju kao ključna i čemu ona služe, i da ih ne iznenadi pozitivno mišljenje sa dve strane KRP (KAM)

KLJUČNA REVIZIJSKA PITANJA – IDENTIFIKACIJA



BROJNI ZNAČAJNI NALAZI KOJI SE
KOMUNICIRAJU SA RUKOVODSTVOM
KLIJENTA REVIZIJE

ZNAČAJNA PITANJA KOJA SU ZAHTEVALA
POSEBNU REVIZIJSKU PAŽNJU

KLJUČNA PITANJA KOJA NA OSNOVU
PROFESIONALNOG **PROSUĐIVANJA REVIZORA**
IMAJU, **NAJVEĆI ZNAČAJ** U REVIZIJI
FINANSJSKIH IZVEŠTAJA TEKUĆEG PERIODA.

KLJUČNA REVIZIJSKA PITANJA – IDENTIFIKACIJA

PRILIKOM IDENTIFIKACIJE KLJUČNIH REVIZIJSKIH PITANJA REVIZOR SVOJU PAŽNJU TREBA DA USMERI NA:

- **OBLASTI GDE JE PROCENJEN ZNAČAJAN RIZIK U SKLADU SA MSR 315 IDENTIFIKOVANJE I PROCENA RIZIKA MATERIJALNO POGREŠNIH ISKAZA PUTEM RAZUMEVANJA KLIJENTA REVIZIJE I NJEGOVOG OKRUŽENJA** (priznavanje prihoda za izvršene radove koji nisu fakturisani na kraju godine, pojava značajnih neuobičajenih transakcija koje odstupaju od redovnog poslovanja i sl.)
- **OBLASTI FINANSIJSKOG IZVEŠTAVANJA KOJE UKLJUČUJU ZNAČAJNA PROSUĐIVANJA I PROCENE RUKOVODSTVA** (procena fer vrednosti investicionih nekretnina, procena nadoknadive vrednosti imovine, procena rezervisanja za troškove u garantnom roku i sl.)
- **ZNAČAJNE PROMENE KOJE SU NASTALE TOKOM PERIODA** (promene u ekonomiji i privrednoj grani mogu uticati značajno na cenu proizvoda/usluga, promene u računovodstvenoj regulativi mogu značajno uticati na priznavanje pozicija u finansijskim izveštajima i sl.)

KLJUČNA REVIZIJSKA PITANJA – IDENTIFIKACIJA



Kako od značajnih pitanja izdvojiti ona koja su baš najznačajnija?

Koliko najznačajnijih pitanja saopštiti u izveštaju revizora?

Da samo prepisem ključna revizijska pitanja od prošle godine ?

Na broj ključnih revizijskih pitanja koja će biti uključena u izveštaj revizora može da utiče:

- veličina i složenost klijenta revizije,
- priroda njegovog poslovanja i okruženje, i
- činjenice i okolnosti revizijskog angažovanja.

Ukoliko bi bila saopštena brojna KRP (KAM) to bi bilo u suprotnosti sa idejom da su ta pitanja od izuzetnog značaja u reviziji.

KRP (KAM) određena u prethodnoj godini ne moraju biti ključna revizijska pitanja u tekućoj godini.



REVIZOR

KLJUČNA REVIZIJSKA PITANJA – OPIS → STRUKTURA

REFERENCIRANJE

- OPIS SVAKOG KRP (KAM) TREBA DA SADRŽI REFERENCU NA POVEZANA OBELODANJIVANJA U NAPOMENAMA UZ FINANSIJSKE IZVEŠTAJE (NARAVNO AKO IH IMA, A TREBALO BI DA IH IMA)

ZAŠTO?

- OBRAZLOŽENJE ZAŠTO REVIZOR SMATRA DA JE ODREĐENO PITANJE OD NAJVEĆE VAŽNOSTI U REVIZIJI

KAKO?

- KAKO JE PITANJE OBRADENO PRILIKOM VRŠENJA REVIZIJE

KLJUČNA REVIZIJSKA PITANJA – OPIS → NAJVAŽNIJA PRAVILA

RAZUMLJIVOST

Opis treba da bude razumljiv ali i sažet, precizan i zanimljiv korisnicima koji ne znaju revizijsku terminologiju.

ADEKVATNO REŠENO

Ne sme se ostavljati utisak da KRP (KAM) nije adekvatno rešeno od strane revizora.

KONKRETNOST

KRP (KAM) mora biti direktno povezano sa specifičnim okolnostima klijenta revizije.

REFERENCIRANJE

Povezana obelodanjivanja se mogu nalaziti na više mesta u napomenama uz finansijske izveštaje

KLJUČNA REVIZIJSKA PITANJA – OPIS → NAJVAŽNIJA PRAVILA

PROŽIMAJUĆI UTICAJ

KRP (KAM) ne smeju biti pisana kao posebna mišljenja o pojedinim elementima FI.

ORIGINALNE INFORMACIJE O KLIJENTU

Prilikom opisa KRP (KAM) revizori treba da izbegavaju da na neprikladan način pružaju originalne informacije o klijentu revizije koje nisu već bile uključene u finansijske izveštaje ili neke druge objave rukovodstva.

ANGAŽOVANJE SPECIJALISTA

Navesti ukoliko je prilikom obrade KRP (KAM) revizor angažovao stručnjaka za određenu oblast: procenitelja imovine, aktuara, IT analitičara i sl. to bi svakako trebalo navesti u delu sprovedenih postupaka.

OPIS → REZERVISANJA ZA SUDSKE SPOROVE

KLJČNO REVIZIJSKO PITANJE

Obelodanjeno u napomenama da se protiv Društva vode značajni sudski sporovi tačke broj xx., xx., xx.

Iskazan je značajan saldo rezervisanja za sudske sporove u iznosu od ... i iskazani su značajni troškovi rezervisanja u iznosu ...

Priznavanje rezervisanja i obelodanjivanje u značajnoj meri zavisi od procene i rasuđivanja rukovodstva.

REVIZIJSKI PRISTUP

Izvršili smo sledeće procedure:

- Pregled troškova u vezi sudskih sporova i poslali pisma advokatima;
- Analizirali dobijene odgovore od advokata;
- Posebnu smo analizirali sudski spor sa ...;
- Upoznali smo se sa zapisnicima sa sastanaka rukovodstva;
- Kritički smo analizirali korišćene pretpostavke i procene rukovodstva;
- Analizirali smo tužbene zahteve i obelodanjene potencijalne obaveze.

Uverili smo se da je Društvo dobro

OPIS → DOZVOLJENA PRIMENA MSFI 15 I MSFI 16

KLJČNO REVIZIJSKO PITANJE

Kao što je obelodanjeno u napomenama tačka broj xx. krenulo se sa dozvoljenom primenom MSFI 15 I MASFI 16.

Društvo ima značajne ugovore sa ...

Prva primena ovih standarda je kompleksna i zahteva procenu ...

Društvo se odlučilo da korekciju početnog stanja sredstava i obaveza izvrši bez korekcije uporednih podataka već je efekte po osnovu prve primene iskazalo korigujući neraspoređenu dobit u iznosu od

REVIZIJSKI PRISTUP

Izvršili smo sledeće procedure:

- Razgovarali smo sa rukovodstvom o procesu procene i implementacije;
- Analizirali i procenili potpunost i tačnost iskazanih efekata;
- Analizirali smo ugovore sa kupcima i ugovore sa zakupcima;
- Testirali smo pretpostavke i obračun;
- Uključili smo IT specijaliste za obračune;
- Testirali smo interne kontrole u vezi sa implementacijom standarda i sl.

Procenili smo tačnost i potpunost prezentacije i obelodanjivanja ...

KLJUČNA REVIZIJSKA PITANJA – SAOPŠTAVANJE

GDE?

U okviru posebnog odeljka pod nazivom "Ključna revizijska pitanja,, odmah nakon mišljenja i osnova za modifikaciju mišljenja.

UVODNI DEO

Da su KRP (KAM) ona pitanja koja su po njegovom profesionalnom mišljenju bila najznačajnija u reviziji FI tekućeg izveštajnog perioda.

Da se revizor ovim pitanjima bavio u kontekstu sprovođenja revizije finansijskih izveštaja u celosti, kao i pri formiranju revizorskog mišljenja o njima, s tim da revizor ne može i ne izražava zasebno mišljenje o ovim pitanjima.

KLJUČNA REVIZIJSKA PITANJA – SAOPŠTAVANJE

KRP (KAM) = 0

U slučaju da revizor utvrdi da nema KRP (KAM) on to mora eksplicitno saopštiti u svom izveštaju.

„Osim za pitanja koja su opisana u odeljku Osnova za kvalifikovano (negativno) mišljenje, mi smo utvrdili da nema drugih ključnih revizijskih pitanja koja treba da se saopšte u našem izveštaju“

REDOSLED

Redosled saopštavanja pojedinačnih KRP (KAM) nije propisan i on zavisi od revizorovog prosuđivanja.

KLJUČNA REVIZIJSKA PITANJA – SAOPŠTAVANJE

UZDRŽANO MIŠLJENJE

U skladu Međunarodni standard revizije 705 Modifikacije mišljenja u izveštaju nezavisnog revizora (revidiran) ne saopštava ključna revizijska pitanja kada se uzdrži od izražavanja mišljenja o finansijskim izveštajima, osim ako se takvo izveštavanje zahteva zakonom ili regulativom ne dozvoljava.

STALNOST POSLOVANJA

Ključno pitanje oko neizvesnosti stalnosti poslovanja se saopštava u posebnom odeljku „Pretpostavka stalnosti poslovanja“ ili u okviru odeljka „Osnov za modifikaciju“.

KLJUČNA REVIZIJSKA PITANJA – SAOPŠTAVANJE

ZAKONSKA OGRAIČENJA

Kada zakon ili podzakonski akt zabranjuje javnu prezentaciju nekih pitanja zbog istrage nadležnih organa oko određenih nezakonitih radnji.

Na primer u našim uslovima to mogu biti pitanja koja se tiču identifikovanih sumnjivih transakcija u skladu sa Zakonom o sprečavanju pranja novca i finansiranja terorizma.

NEGATIVNE POSLEDICE

Kada revizor prosudi da je razumno očekivati da će negativne posledice prezentacije nekih KRP (KAM) biti značajno veće od javne koristi

Na primer to mogu biti situacije kada klijent revizije može imati pogoršanje konkurentske pozicije ili štete u komercijalnim pregovorima.

KLJUČNA REVIZIJSKA PITANJA – NIKAKO NE MOGU BITI:

ZAMENA ZA OBELODANJIVANJA

Zamena za obelodanjivanja u finansijskim izveštajima koja se od rukovodstva zahtevaju.

Na primer kada u napomenama uz finansijske izveštaje nisu izvršena obelodanjivanja za testiranja na umanjenje vrednosti mirujućih zaliha pa da revizor to obelodani u svom izveštaju.

ZAMENA ZA MODIFIKACIJU

Zamena za izražavanje modifikovanog mišljenja revizora u skladu sa MSR (ISA) 705 Modifikacije mišljenja u izveštaju nezavisnog revizora (revidiran) iako su pitanja koja dovode do modifikacije mišljenja revizora su po svojoj prirodi ključna pitanja revizije samo što se o ona saopštavaju u posebnom odeljku pod nazivom „Osnov za kvalifikovano (negativno) mišljenje“

KLJUČNA REVIZIJSKA PITANJA – NIKAKO NE MOGU BITI:

ZAMENA ZA IZVEŠTAVANJE O STALNOSTI POSLOVANJA

Zamena za izveštavanje u skladu sa MSR (IAS) 570 Načelo stalnosti (revidiran) kada postoji materijalno značajna neizvesnost u vezi sa događajima ili uslovima koji mogu da izazovu značajnu sumnju u sposobnost klijenta revizije da nastavi sa poslovanjem u skladu sa načelom stalnosti

ZAMENA ZA SKRETANJE PAŽNJE

Zamena za pitanja koja su već prezentirana i obelodanjena u FI a na koja revizor samo skreće pažnja korisnicima u okviru odeljka pod nazivom „Skretanje pažnje“

Na primer nedoumice u vezi ishoda nekog sudskog spora, postojanja značajnih naknadnih događaja, prevremena primena nekog računovodstvenog standarda i sl.

KLJUČNA REVIZIJSKA PITANJA – NIKAKO NE MOGU BITI:

ZAMENA ZA IZVEŠTAVANJE O OSTALIM PITANJIMA

Zamena za ostala pitanja koja ne zahtevaju obavezno prezentovanje ili obelodanjivanje u FI i koja ne sadrže informacije koje treba da pruži rukovodstvo klijenta revizije a koja se iskazuju u okviru odeljka pod nazivom „Ostala pitanja“

Na primer:

- *Da li su u usaglašene finansijske i nefinansijske informacije u godišnjem izveštaju o poslovanju sa informacijama prezentiranim u FI,*
- *Ograničenja distribucije i korišćenja izveštaja revizora,*
- *Koju vrsta mišljenja je izrazio prethodni revizor i sl.*

KLJUČNA REVIZIJSKA PITANJA – PRIMENA MSR (ISA) 701

15.12.2016.

- MSR (ISA) 701 PRIMENJUJE SE NA REVIZIJE KOJE SE ZAVRŠAVAJU 15.12.2016. GODINE I KASNIJE

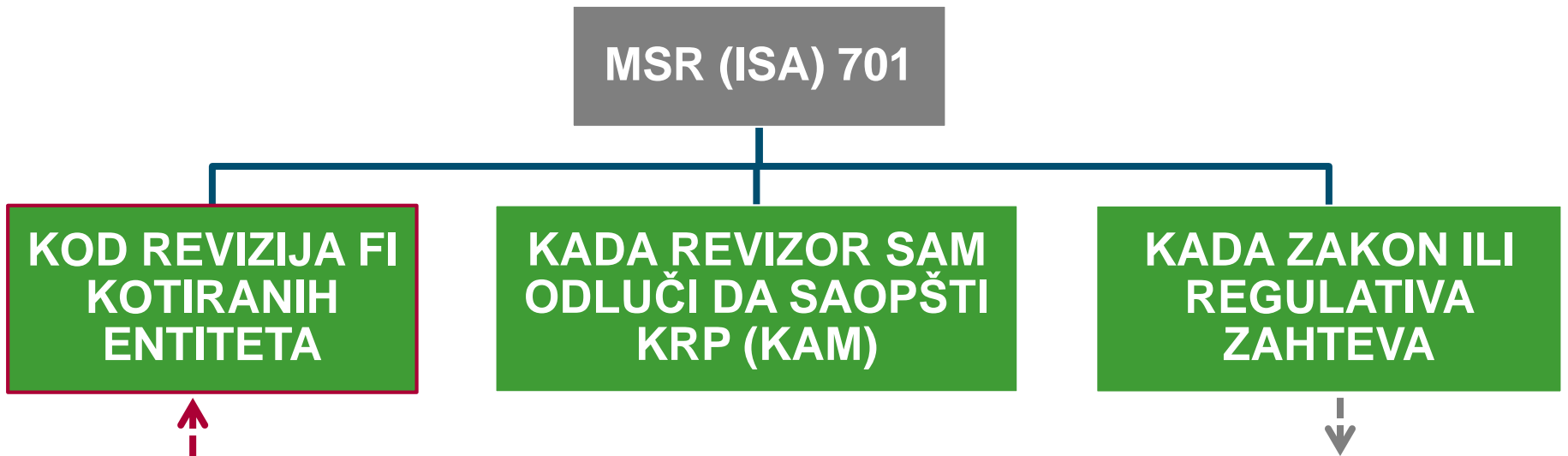
10.01.2017.

- MIŠLJENJE MINISTARSTVA FINANSIJA O MOGUĆNOSTI PRIMENE MSR (ISA) 701 PRILIKOM REVIZIJE FI ZA 2016. GODINU

19.12.2018.

- REŠENJE MINISTRA FINANSIJA O UTVRĐIVANJU PREVODA I **OBAVEZNA PRIMENA OD REVIZIJE FI ZA 2019. GODINU**

KLJUČNA REVIZIJSKA PITANJA – DELOKRUG MSR (ISA) 701



ČLAN 39. ZAKONA O REVIZIJI: „*Ključna revizorska pitanja u smislu MSR primenjuju se na zakonsku reviziju JAVNIH DRUŠTVA u smislu zakona kojim se uređuje tržište kapitala.*“

KLJUČNA REVIZIJSKA PITANJA – ZAKLJUČAK

TRANSPARENTNOST

POVEĆAVA SE TRANSPARENTNOST REVIZIJE.

KRP (KAM) nisu pitanja bez odgovora već revizor sada saopštava javnosti postupke koje je preduzeo.

KVALITET

OČEKIVANJA SU POVEĆANJE POVERENJA U IZVEŠTAJ REVIZORA I POVEĆANJE KVALITETA.

Naravno samo pod uslovom da revizori na pravi način saopšte baš ključna pitanja.

OBAVEZNA PRIMENA

ZA SADA OBAVEZNO SAMO KOD A.D. KOJA SU KOTIRANA NA BERZI. KRP (KAM) menjaju svest

revizora i da će se drugačije ophoditi prema ovim pitanjima čak i kada nema zakonsku obavezu da ih saopštava.

HVALA NA PAŽNJI

