

МЕЂУНАРОДНИ СТАНДАРД РЕВИЗИЈЕ 570 (РЕВИДИРАН) НАЧЕЛО СТАЛНОСТИ

(Стандард важи за ревизије финансијских извештаја
за периоде који се завршавају 15. децембра 2016. године, или касније)

САДРЖАЈ

Параграф

Увод

Делокруг овог ISA	1	
Рачуноводствена основа сталности пословања		2
Одговорност за процену способности ентитета да настави пословање по начелу сталности		3–7
Датум ступања на снагу	8	
Циљеви	9	
Захтеви		
Поступци процене ризика и повезане активности		10–11
Евалуација процене руководства	12–14	
Период након процене руководства	15	
Додатни поступци ревизије када су идентификовани догађаји и услови		16
Закључци ревизора	17–20	
Импликације за извештај ревизора	21–24	
Комуникација са лицима овлашћеним за управљање		25–26
Значајно кашњење одобравања финансијских извештаја		26

Примена и остала објашњења

Делокруг овог ISA	A1	
Рачуноводствена основа сталности пословања		A2
Поступци процене ризика и повезане активности		A3–A7
Евалуација процене руководства	A8–A13	
Период након процене руководства	A14–A15	
Додатни ревизијски поступци када су идентификовани догађаји или услови		A21–A25
Импликације за извештај ревизора	A26–A35	
Прилог: .. Примери извештаја ревизора који се односе на сталност пословања		

Међународни стандард ревизије (ISA) 570 (ревидиран) *Начело сталности* треба тумачити у складу са ISA 200 *Општи циљеви независног ревизора и спровођење ревизије у складу са Међународним стандардима ревизије*.

Увод

Делокруг овог ISA

1. Овај Међународни стандард ревизије (ISA) се бави одговорношћу ревизора у ревизији финансијских извештаја у односу на сталност пословања и импликацијама за извештај ревизора. (видети параграф A1).

Рачуноводствена основа сталности пословања

2. Према рачуноводственој основи сталности пословања, финансијски извештаји се састављају према претпоставци да је ентитет стално пословање које наставља са пословањем у догледној будућности. Финансијски извештаји опште намене се припремају према рачуноводственој основи сталности пословања, осим уколико руководство не намерава да ликвидира ентитет или прекине пословање, или нема другу могућност осим да то уради. Финансијски извештаји посебне намене могу али не морају бити припремљени у складу са оквиром финансијског извештавања за који је релевантна рачуноводствена основа сталности пословања (на пример, рачуноводствена основа сталности пословања није релевантна за неке финансијске извештаје који су припремљени на пореској основи неког правног система). Уколико је прикладна примена рачуноводствене основе сталности пословања, имовина и обавезе се евидентирају под

претпоставком да ће ентитет бити у могућности да реализује своја средства и исплати обавезе у току редовног тока пословања. (видети параграф А2).

Одговорност за процену способности ентитета да настави пословање по начелу сталности

3. Поједини оквири финансијског извештавања изричито захтевају од руководства да изврши специфичну процену способности ентитета да настави пословање по начелу сталности, и садрже стандарде у вези са питањима која треба да буду разматрана и обелодањена у вези са начелом сталности пословања ентитета. На пример, Међународни рачуноводствени стандард (IAS) 1 захтева од руководства да изврши процену способности предузећа да настави пословање по начелу сталности. Детаљни захтеви у погледу одговорности руководства да процени способност ентитета да настави пословање по начелу сталности и у погледу одговарајућих обелодањивања у финансијским извештајима, могу такође бити део закона или регулативе.
4. Други оквири финансијског извештавања не морају да садрже изричит захтев да руководство врши специфичну процену способности ентитета да настави пословање по начелу сталности. Упркос томе, у случајевима када је рачуноводствена основа сталности пословања фундаментално начело за израду финансијских извештаја као што је објашњено у параграфу 2, руководство има одговорност да процени способност ентитета да настави пословање по начелу сталности, чак и када оквир финансијског извештавања не садржи изричиту одговорност руководства у том погледу.
5. Процена способности ентитета да настави пословање по начелу сталности пословања коју врши руководство, укључује расуђивање извршено у одређеном временском тренутку, о будућим исходима или условима који су по својој природи неизвесни. Следећи фактори се сматрају релевантним за то расуђивање:
 - Степен неизвесности повезан са исходом догађаја или услова више расте што се расуђивање о исходу тих услова или догађаја односи на даљу будућност. Из тог разлога, многи оквири финансијског извештавања, који изричито захтевају процену руководства, наводе тачан период за који руководство треба да узме у обзир све расположиве информације.
 - Обим и сложеност ентитета, природа и услови његовог пословања и степен до кога је изложено утицајима спољних фактора, утичу на расуђивање у вези са исходом догађаја или услова.
 - Свако расуђивање о будућности је засновано на расположивим информацијама у тренутку када се то расуђивање врши. Накнадни догађаји могу да буду у супротности са расуђивањем које је, у тренутку када је учињено, било прихватљиво.

Одговорности ревизора

6. Ревизорове одговорности су да прикупи довољно адекватних ревизијских доказа у погледу, и закључке о, прикладности примене рачуноводствене основе сталности од стране руководства у припреми финансијских извештаја, као и да донесе закључак, на бази прибављених ревизијских доказа, да ли постоје материјално значајне неизвесности у вези са способношћу ентитета да настави пословање по начелу сталности. Ове одговорности постоје чак и када оквир финансијског извештавања коришћен у изради финансијских извештаја не садржи изричит захтев да руководство изврши специфичну процену способности наставка пословања по начелу сталности.
7. Међутим, као што је описано у ISA 200, могући ефекти инхерентних ограничења на способност ревизора да открије материјално погрешне исказе су већи за будуће догађаје или услове који могу да проузрокују немогућност ентитета да настави пословање по начелу сталности. Ревизор не може предвидети такве будуће догађаје или услове. Сходно томе, одсуство било каквих назнака у вези са материјално значајним неизвесностима везаним за способност ентитета да настави пословање по начелу сталности, у извештају ревизора не може се сматрати гаранцијом способности ентитета да настави пословање по том начелу.

Датум ступања на снагу

8. Овај ISA важи за ревизије финансијских извештаја за периоде који се завршавају 15. децембра 2016. године или касније.

Циљеви

9. Циљеви ревизора су:

- (а) Да прибави довољно адекватних ревизијских доказа, и донесе закључке о прикладности примене рачуноводствене основе сталности пословања од стране руководства у припреми финансијских извештаја;
- (б) Да донесе закључак, на основу прикупљених ревизијских доказа, да ли материјално значајна неизвесност постоји у односу на догађаје или услове који могу бацити значајну сумњу на способност ентитета да настави пословање у складу са начелом сталности; и
- (ц) Сачини извештај у складу са овим ISA.

Захтеви

Поступци процене ризика и повезане активности

10. Приликом спровођења поступака процене ризика у складу са ISA 315 (ревидиран) ревизор разматра да ли постоје догађаји или услови који могу да изазову значајну сумњу у вези са способношћу ентитета да настави пословање у складу са начелом сталности. Притом, ревизор утврђује да ли је руководство већ извршило прелиминарну процену способности ентитета да настави пословање у складу са начелом сталности и: (видети параграфе А3-А6)

(а) Уколико је извршена таква процена, ревизор треба да продискутује о тој процени са руководством и утврди да ли је руководство идентификовало постојање догађаја или околности које, појединачно или групно, могу да изазову сумњу у вези са способношћу ентитета да настави пословање у складу са начелом сталности и, уколико је то случај, о плановима руководства у вези са начином на који ће их решити; или

(б) Уколико таква процена још увек није извршена, ревизор треба да продискутује са руководством о основи за намеравану примену рачуноводствене основе сталности пословања, и испита руководство да ли постоје догађаји или услови који, појединачно или групно, могу изазвати значајну сумњу у вези са способношћу ентитета да настави пословање у складу са начелом сталности.

11. Током ревизије, ревизор треба да обрати пажњу на ревизијске доказе о догађајима или условима који, појединачно или групно, могу изазвати значајну сумњу у вези са способношћу ентитета да настави пословање у складу са начелом сталности. (видети параграф А7)

Евалуација процене руководства

12. Ревизор треба да изврши евалуација процене руководства у вези са способношћу ентитета да настави пословање у складу са начелом сталности. (видети параграфе А7-А9; А11-А12)

13. Приликом евалуације процене руководства у вези са способношћу ентитета да настави пословање у складу са начелом сталности, ревизор треба да обухвати исти период који је руководство посматрало приликом вршења своје процене у складу са захтевима применљивог оквира финансијског извештавања или у складу са законом или регулативом уколико захтевају дужи период. Уколико процена руководства у вези са способношћу ентитета да настави пословање у складу са начелом сталности обухвата период који је краћи од дванаест месеци од датума финансијских извештаја како је дефинисано у ISA 560 ревизор од руководства тражи да продужи период процене на бар дванаест месеци од тог датума. (видети параграфе А11-А13)

14. Приликом евалуације процене руководства, ревизор треба да размотри да ли процена руководства обухвата све значајне информације којих је ревизор постао свестан на основу вршења ревизије.

Период након процене руководства

15. Ревизор испитује руководство да ли има сазнања о догађајима или условима који се односе на период након периода за који је руководство извршило процену, а који могу изазвати значајну сумњу у погледу способности ентитета да настави пословање по начелу сталности. (видети параграфе А14-А15)

Додатни поступци ревизије када су идентификовани догађаји и услови

16. Уколико су идентификовани догађаји или услови који бацају значајну сумњу на способност ентитета да настави пословање у складу са начелом сталности, кроз додатне ревизијске поступке ревизор прибавља довољно адекватних ревизијских доказа да утврди да ли постоји материјално значајна неизвесност у вези са догађајима или условима који могу изазвати значајну сумњу у вези са способношћу ентитета да настави пословање по начелу сталности (у даљем тексту названо

„материјално значајна неизвесност“), укључујући разматрање фактора за њихово превазилажење. Ови поступци треба да обухвате: (видети параграф А16)

(а) Ако руководство још увек није извршило процену способности ентитета да настави пословање у складу са начелом сталности, захтев да руководство изврши процену.

(б) Оцену планова руководства у погледу будућих активности у вези са проценом начела сталности, да ли је вероватно да ће ови планови побољшати ситуацију и да ли су планови руководства изводљиви у датим околностима. (видети параграф А17)

(ц) Ако је ентитет припремио прогнозу токова готовине, и анализа прогнозе представља значајан фактор приликом разматрања будућег исхода догађаја или услова у евалуацији планова руководства за даље активности: (видети параграфе А18-А19)

(i) Оцена поузданости података који су коришћени за припрему прогнозе; и

(ii) Утврђивање да ли постоји адекватна подршка за претпоставке на којима се заснива прогноза.

(д) Разматрање да ли су се појавиле неке додатне чињенице или информације од датума када је руководство извршило процену.

(е) Захтевање писаних изјава руководства и, где је то применљиво, лица овлашћених за управљање, у вези са њиховим плановима за будуће активности и изводљивошћу тих планова. (видети параграф А20).

Закључци ревизора

17. Ревизор треба да процени да ли је прибављено довољно одговарајућих ревизијских доказа у вези, као и да донесе закључак о прикладности примене рачуноводствене основе сталности пословања од стране руководства у састављању финансијских извештаја.

18. На основу прибављеног ревизијског доказа, ревизор доноси закључак да ли, према његовом расуђивању, постоји материјално значајна неизвесност у вези са догађајима или условима који, појединачно или заједно, могу изазвати значајну сумњу у погледу способности ентитета да настави пословање по начелу сталности. Материјално значајна неизвесност постоји када је њен потенцијални утицај тако велики да је, према ревизоровом расуђивању, неопходно адекватно обелодањивање природе и импликација неизвесности: (видети параграф А21-А22)

(а) да би се постигла фер презентација финансијских извештаја, када се примењује оквир фер презентације финансијског извештавања, или

(б) да финансијски извештаји не би наводили на погрешне закључке, када се примењује оквир усклађености.

Прикладност обелодањивања када су идентификовани догађаји или услови и када постоји материјално значајна неизвесност

19. Уколико ревизор донесе закључак да је коришћење рачуноводствене основе сталности пословања од стране руководства примерено, али постоји материјално значајна неизвесност, ревизор разматра да ли се у финансијским извештајима: (видети параграфе А22-А23)

(а) адекватно обелодањују главни догађаји или услови који могу изазвати значајну сумњу у погледу способности ентитета да настави пословање по начелу сталности, као и планови руководства који се односе на те догађаје или услове, и

(б) јасно обелодањује да постоји материјално значајна неизвесност у вези са догађајима и условима који могу изазвати значајну сумњу у погледу способности ентитета да настави пословање по начелу сталности и да можда неће моћи да реализује средства и измири обавезе у нормалном току пословања.

Прикладност обелодањивања када су идентификовани догађаји или услови али не постоји материјално значајна неизвесност

20. Ако су идентификовани догађаји или услови који могу изазвати значајну сумњу у вези са способношћу ентитета да настави пословање по начелу сталности, али на бази прибављених доказа ревизор закључи да не постоји материјално значајна неизвесност, ревизор треба да процени да ли, у контексту захтева применљивог оквира финансијског извештавања, финансијски извештаји обезбеђују адекватна обелодањивања о овим догађајима или условима. (видети параграфе А24-А25)

Импликације за извештај ревизора

Примена рачуноводствене основе сталности пословања није прикладна

21. Ако су финансијски извештаји састављени на рачуноводственој основи сталности пословања, али, према просуђивању ревизора, примена рачуноводствене основе сталности пословања у састављању финансијских извештаја није прикладна, ревизор ће изразити негативно мишљење. (видети параграфе А26-А27).

Примена рачуноводствене основе сталности пословања је прикладна али постоји материјално значајна неизвесност

Адекватно обелодањивање материјално значајне неизвесности је извршено у финансијским извештајима

22. Ако је извршено адекватно обелодањивање у финансијским извештајима о материјално значајној неизвесности, ревизор изражава немодификовано мишљење, али ревизор треба да укључи засебан одељак под насловом „Материјално значајна неизвесност повезана са сталношћу пословања“ како би: (видети параграфе А28-А31, А34)

- (а) Скренуо пажњу на напомену у финансијским извештајима у којој су извршена обелодањивања у вези са питањима дефинисаним у параграфу 19; и
- (б) Назначио да ови догађаји или услови указују на постојање материјално значајне неизвесности која може изазвати значајну сумњу у вези са способношћу ентитета да настави пословање по начелу сталности и да по том питању мишљење ревизора није модификовано.

Адекватно обелодањивање материјално значајне неизвесности у финансијским извештајима није извршено

23. Ако није извршено одговарајуће обелодањивање о материјално значајној неизвесности у финансијским извештајима, ревизор треба да: (видети параграфе А32-А34)

- (а) изрази квалификовано мишљење или негативно мишљење, по потреби, у складу са ISA 705 (ревидиран)³; и
- (б) у одељку Основе за квалификовано мишљење (негативно мишљење) извештаја ревизора наведе да постоји материјално значајна неизвесност која може изазвати значајну сумњу у то да ће ентитет бити у стању да настави пословање по начелу сталности и да финансијски извештаји не обелодањују адекватно ово питање.

Руководство није вољно да изврши или прошири процену

24. Уколико руководство, на захтев ревизора, није вољно да изврши или прошири процену, ревизор треба да размотри импликације на извештај ревизора. (видети параграф А35)

Комуникација са лицима овлашћеним за управљање

25. Осим уколико сва лица овлашћена за управљање нису укључена у руковођење ентитетом, ревизор саопштава лицима овлашћеним за управљање идентификоване догађаје или услове који могу изазвати значајну сумњу у погледу способности ентитета да настави пословање по начелу сталности. Саопштавање лицима овлашћеним за управљање обухвата следећа питања:

- (а) Да ли догађаји ли услови стварају материјално значајну неизвесност.
- (б) Да ли је прикладна примена рачуноводствене основе сталности пословања приликом припреме и презентације финансијских извештаја од стране руководства;
- (ц) Адекватност повезаних обелодањивања у финансијским извештајима; и
- (д) Тамо где је применљиво, импликације за извештај ревизора.

Значајно кашњење одобравања финансијских извештаја

26. Када руководство или лица овлашћена за управљање значајно касне са одобравањем финансијских извештаја након датума финансијског извештаја, ревизор поставља упит у вези са разлозима за такво кашњење. Уколико ревизор верује да је разлог за кашњење повезан са догађајима или условима који се односе на процену начела сталности, ревизор обавља додатне ревизијске поступке, као што је описано у параграфу 16, и разматра ефекте постојања материјално значајних неизвесности на закључак ревизора као што је описано у параграфу 18.

Примена и остала објашњења

Делокруг овог ISA (видети параграф 1)

A1. ISA 70¹ се бави одговорношћу ревизора у погледу саопштавања кључних ревизијских питања у извештају ревизора. У овом ISA се наводи да, када се примењује ISA 701, питања која се односе на сталност пословања могу бити одређена као кључна ревизијска питања, и објашњено је да материјално значајна неизвесност повезана са догађајима или условима који могу изазвати значајну сумњу у вези са способношћу ентитета да настави пословање по начелу сталности, по својој природи, представља кључно ревизијско питање.

Рачуноводствена основа сталности пословања (видети параграф 2)

Разматрања специфична за ентитете у јавном сектору

A2. Примена рачуноводствене основе сталности пословања од стране руководства је такође релевантна и за ентитете јавног сектора. На пример, Међународни рачуноводствени стандард за јавни сектор (IPSAS) 1 се бави питањем способности ентитета јавног сектора да наставе пословање у складу са начелом сталности. Ризик сталности пословања се може јавити када ентитети јавног сектора раде на профитној основи, у случајевима где подршка државе може бити умањена и повучена или у случају приватизације, мада то нису једини могући случајеви. Догађаји или услови који могу изазвати значајну сумњу у погледу способности ентитета јавног сектора да настави пословање по начелу сталности могу обухватати ситуације када ентитету јавног сектора недостаје финансирање за наставак постојања или услед политичких одлука које утичу на услуге које пружа тај ентитет.

Поступци процене ризика и повезане активности

Догађаји или услови који могу изазвати значајну сумњу у вези са способношћу ентитета да настави пословање по начелу сталности (видети параграф 10)

A3. У наставку следе примери догађаја или услова који, појединачно и заједно, могу да изазову значајну сумњу у вези са способношћу ентитета да настави пословање по начелу сталности. Овај списак, међутим, не укључује све услове и догађаје, а постојање једне или више ставки не мора увек да значи да постоје материјално значајне неизвесности.

Финансије

- Стање нето обавеза или нето текућих обавеза.
- Обавезе са фиксним роком чије доспеће се приближава а за које не постоје реални изгледи да ће бити пролонгиране или отплаћене, или претерано ослањање на краткорочне позајмице за потребе финансирања дугорочних средстава.
- Индикације да ће кредитори обуставити финансијску подршку.
- Негативни токови готовине из пословних активности садржани у финансијским извештајима за раније периоде или у њиховим пројекцијама.
- Неповољни кључни финансијски показатељи.
- Значајни губици из пословања или значајно погоршање вредности средстава која се користе за генерисање токова готовине.
- Кашњење или престанак исплата дивиденди.
- Немогућност плаћања поверилаца у року доспећа.
- Тешкоће у испуњавању услова из уговора о кредитима.
- Промена услова добављача и плаћање при испоруци уместо у уговореном року.
- Немогућност прибављања финансијских средстава за развој суштински нових производа или других суштинских инвестирања.

Пословање

- Намере руководства да изврши ликвидацију ентитета или да обустави пословање.
- Губитак кључног руководства без обезбеђене замене.
- Губитак главног тржишта, франшиза, лиценци или главног добављача.
- Тешкоће са радном снагом.
- Недостатак важних сировина.
- Појава изузетно успешног конкурента.

Остало

- Неусклађеност са прописима у вези с капиталом или другим законским или регулаторним захтевима, као што су захтеви у погледу солвентности или ликвидности за финансијске институције.
- Судски спорови који се воде против ентитета, који, уколико се неповољно заврше, резултирају пресудама чије испуњење ентитет не може извршити.
- Промене у законодавству или политици државе за које се очекује да ће имати утицаја на ентитет.
- Непостојање осигурања или недовољно осигурање у случају катастрофа.

Значај ових догађаја и услова често може бити ублажен дејством других фактора. На пример, ефекат чињенице да ентитет није у стању да редовно отплаћује своје дугове може бити избалансиран планом руководства да одржи адекватне токове готовине алтернативним методама, као што су отуђивање средстава, репрограмирање отплате дугова или прибављање додатног капитала. Слично томе, губитак главног добављача може бити ублажен расположивошћу одговарајућих алтернативних извора снабдевања.

A4. Поступци процене ризика који су обавезни у складу са параграфом 10, помажу ревизору да утврди да ли примена рачуноводствене основе сталности пословања од стране руководства представља значајно питање и који су његови утицаји на планирање ревизије. Ови поступци такође дозвољавају благовремено дискутовање са руководством, укључујући дискусију о плановима руководства и решавање свих идентификованих питања која се тичу начела сталности.

Разматрања специфична за мање ентитете (видети параграф 10)

A5. Величина ентитета може да утиче на његову способност да поднесе неповољне услове. Мали ентитети могу брзо да реагују и искористе шансе, али недостатак резерви ограничава њихову способност да одрже пословање.

A6. Услови пословања који су посебно релевантни за мале ентитете укључују ризик да банке и други повериоци прекину подршку том ентитету, могућност губитка главних добављача, главних купаца или кључног особља, као и права пословања у складу са лиценцом, франшизом или другим правним уговором.

Обраћање пажње на ревизијске доказе о догађајима или условима током ревизије (видети параграф 11)

A7. ISA 315 (ревидиран) захтева да ревизор ревидира своју процену ризика и модификује планиране ревизијске поступке у складу са тим, уколико су прибављени додатни ревизијски докази, током ревизије, који утичу на ревизорову процену ризика. Уколико су догађаји или услови који могу изазвати значајну сумњу у погледу способности ентитета да настави пословање по начелу сталности идентификовани након ревизорове процене ризика, ревизор ће морати да ревидира процену ризика као додатак поступцима који су наведени у параграфу 16. Постојање таквих догађаја или услова може такође утицати на природу, време и обим даљих поступака ревизора који представљају одговор на процењене ризике. У ISA 33⁰ се постављају захтеви и дају смернице у вези са овим питањем.

Евалуација процене руководства

Процена руководства и поткрепљујућа анализа и ревизорова евалуација (видети параграф 12)

A8. Процена руководства у вези са способношћу ентитета да настави пословање у складу са начелом сталности је кључни део ревизоровог разматрања рачуноводствене основе сталности пословања коју користи руководство.

A9. Ревизор нема одговорност да надомести недостатке анализе руководства. У неким околностима, међутим, непостојање детаљне анализе руководства која би поткрепила процену може спречити ревизора у доношењу закључка о томе да ли је примена рачуноводствене основе сталности пословања од стране руководства прикладна за дату ситуацију. На пример, када постоји историја профитабилног пословања и отворен приступ финансијским ресурсима, руководство може извршити процену без детаљне анализе. У овом случају, ревизорова евалуација адекватности процене руководства може бити извршена и без обављања детаљних поступака евалуације, уколико су други ревизијски поступци довољни да омогуће ревизору да закључи да ли је примена рачуноводствене основе сталности пословања од стране руководства у припреми финансијских извештаја прикладна у датим околностима.

A10. У другим околностима, евалуација процене руководства у вези са способношћу ентитета да настави пословање у складу са начелом сталности, захтевана параграфом 12, може обухватати оцену поступка који је руководство користило приликом израде процене, претпоставке на којима се процена заснива, планова руководства у вези са будућим активностима и да ли су планови руководства изводљиви у датим околностима.

Период обухваћен проценом руководства (видети параграф 13)

A11. Већина оквира финансијског извештавања који захтевају процену руководства, наводи тачан период за који руководство мора да прикупи све расположиве информације:

Разматрања специфична за мање ентитете (видети параграфе 12-13)

A12. У великом броју случајева, руководство мањих ентитета не врши детаљну процену способности ентитета да настави пословање у складу са начелом сталности, већ се уместо тога, ослања на детаљно познавање пословања и очекивања у погледу будућих догађаја. Међутим, у складу са захтевима овог ISA, ревизор треба да изврши евалуацију процене руководства о способности ентитета да настави пословање у складу са начелом сталности. За мање ентитете може бити прикладно да се дискутује са руководством о средњорочном и дугорочном финансирању ентитета, под условом да се ставови руководства могу поткрепити документованим доказима и нису недоследни у односу на ревизорово разумевање ентитета. Стога, захтев из параграфа 13, према ком ревизор тражи од руководства да прошири процену може, на пример, бити решен кроз дискусију, упите или проверу доказне документације, на пример, примљених поруџбина за будуће испоруке које се процењују у смислу њиховог испуњавања или поткрепују на други начин.

A13. Стална подршка од стране власника-руководилаца је често врло значајна за способност мањих ентитета да наставе пословање у складу са начелом сталности. У ситуацијама када се мали ентитет већим делом финансира кредитима власника-руководиоца, може бити врло битно да ова средства не буду повучена. На пример, наставак пословања малог ентитета, које има финансијске потешкоће може зависити од тога да ли власник-руководилац даје зајам ентитету уместо банке или другог повериоца или власник-руководилац гарантује зајам властитом имовином као хипотеком. У таквим околностима, ревизор прибавља адекватан документовани доказ о таквим зајмовима или гаранцијама. Када ентитет зависи од додатне подршке власника-руководиоца, ревизор разматра способност власника-руководиоца да испуни обавезе из аранжмана о подршци. Поред тога, ревизор може да захтева писану изјаву која потврђује услове такве подршке и намеру или разумевање власника-руководиоца.

Период након процене руководства (видети параграф 15)

A14. У складу са захтевима из параграфа 11, ревизор треба стално да има у виду да могу постојати познати и већ планирани догађаји, односно услови који ће настати након периода обухваћеног проценом руководства, а који могу да доведу у питање прикладност рачуноводствене основе сталности пословања у контексту израде финансијских извештаја. Пошто се степен неизвесности везан за исход догађаја или услова повећава када су ти догађаји или услови у даљој будућности, индикације у вези са питањем наставка пословања по начелу сталности треба да буду значајне пре него што ревизор предузме даље мере. Уколико су идентификовани такви догађаји или услови, ревизор ће можда морати да захтева од руководства да оцени потенцијални значај тих догађаја или услова у односу на његову процену способности ентитета да настави са пословањем по начелу сталности. У овим околностима се примењују поступци наведени у параграфу 16.

A15. Ревизор нема одговорност да, осим испитивања руководства, врши друге ревизијске поступке за идентификацију услова или догађаја који могу изазвати значајну сумњу у погледу способности ентитета да настави пословање по начелу сталности након периода који је у својој процени обухватило руководство, а који, као што је наведено у параграфу 13, треба да обухвати најмање 12 месеци од датума финансијских извештаја.

Додатни ревизијски поступци

када су идентификовани догађаји или услови (видети параграф 16)

A16. Ревизијски поступци који су релевантни за захтев у параграфу 16 могу да укључе:

- Анализу и разматрање токова готовине, профита и осталих релевантних прогноза са руководством.
- Анализу и разматрање последњег расположивог периодичног финансијског извештаја ентитета.
- Преглед одредби и услова уговора о дужничким инструментима и зајмовима којим се утврђује да ли је било њиховог кршења.
- Читање записника са састанка акционара, лица овлашћених за управљање и релевантних комитета

ради упознавања са тешкоћама у финансирању.

- Распитивање код правног заступника ентитета у погледу судских спорова и тужбених захтева и о разумности очекивања руководства по питању њиховог исхода и процене финансијских импликација.
- Потврду постојања, законитости и пуноважности аранжмана за обезбеђивање или одржавање финансијске подршке од повезаних и трећих страна и оцену финансијске способности тих лица да обезбеде додатна средства.
- Разматрање планова ентитета у вези са неизвршеним наруџбама купаца.
- Вршење ревизијских поступака у вези са накнадним догађајима како би се идентификовали догађаји који умањују или на други начин утичу на способност ентитета да настави пословање по начелу сталности.
- Потврђивање постојања, услова и адекватности извора задуживања.
- Прикупљање и преглед извештаја о регулаторним активностима.
- Утврђивање адекватности подршке за сва планирана отуђења средстава.

Оцена планова руководства у вези са будућим активностима

(видети параграф 16(б))

A17. Оцена планова руководства у вези са будућим активностима може да укључује постављање упита руководству о плановима будућих активности, укључујући планове да отуђи средства, прибави нове или репрограмира старе кредите, смањи или одложи трошкове, или да повећа капитал.

Период који је обухваћен проценом од стране руководства

(видети параграф 16(ц))

A18. Поред поступака захтеваних параграфом 16(ц) ревизор упоређује:

- пројектоване финансијске информације за текући период са информацијама које се односе на претходне периоде; и
- пројектоване финансијске информације за текући период са резултатима оствареним до дана упоређивања.

A19. У случајевима када претпоставке руководства укључују сталну подршку трећих страна, било да је у питању јемство за кредите, обавеза да се одржава или омогући додатно финансирање, или гаранције, и таква подршка је значајна за способност ентитета да настави пословање у складу са начелом сталности, ревизор може размотрити могућност да захтева писану потврду (укључујући и услове и околности) од трећих страна и прикупи доказе о њиховој способности да пруже такву подршку.

Писане изјаве (видети параграф 16(е))

A20. Ревизор може сматрати прикладним прибављање писаних изјава поред оних које се захтевају параграфом 16 како би се поткрепили прибављени ревизијски докази у погледу будућих планова руководства који се односе на процену сталности пословања и изводљивости тих планова.

Закључци ревизора

Материјално значајна неизвесност у погледу догађаја или услова који могу изазвати значајну сумњу у вези са способношћу ентитета да настави пословање по начелу сталности (видети параграф 18)

A21. Израз “материјално значајна неизвесност” се користи у IAS 1 у дискусији о неизвесностима које се тичу догађаја или услова који могу да изазову значајну сумњу у вези са начелом сталности ентитета и треба да буду обелодањени у финансијским извештајима. У неким другим оквирим финансијског извештавања израз “значајна неизвесност” се користи у сличним околностима.

Адекватност обелодањивања када су идентификовани

догађаји или услови и постоји материјално значајна неизвесност

A22. У параграфу 18 објашњено је да материјално значајна неизвесност постоји када су јачина потенцијалног утицаја догађаја или услова и вероватноћа дешавања толики да је адекватно обелодањивање неопходно за сврхе фер презентације (за оквире фер презентације) односно, да финансијски извештаји не буду обмањујући (за оквире усклађености). Од ревизора се у складу са параграфом 18 захтева да донесе закључак да ли постоји оваква материјално значајна неизвесност без обзира на то да ли или како применљиви оквир финансијског извештавања дефинише материјално значајну неизвесност.

A23. Параграфом 19 се захтева од ревизора да утврди да ли обелодањивања финансијских извештаја одговарају на питања која су постављена у том параграфу. Ово утврђивање је додаток ревизоровом утврђивању да ли су обелодањивања о материјално значајној неизвесности, која се

захтевају применљивим оквирима финансијског извештавања адекватна. Обелодањивања која се захтевају неким оквирима финансијског извештавања која су додатак питањима постављеним у параграфу 19 могу укључивати обелодањивања о:

- Прoцени значаја догађаја или услова од стране руководства који се односе на способност ентитета да испуни своје обавезе; или
- Значајним просуђивањима које је извршило руководство као део своје процене способности ентитета да настави са пословањем по начелу сталности.

Поједини оквири финансијског извештавања могу обезбедити додатне смернице у вези са разматрањем руководства у погледу обелодањивања јачине потенцијалног утицаја главних догађаја или услова, као и вероватноће и времена њиховог дешавања.

Адекватност обелодањивања када су идентификовани догађаји или услови али материјално значајна неизвесност не постоји (видети параграф 20).

A24. Чак и када не постоји материјално значајна неизвесност, параграфом 20 се захтева од ревизора да процени да ли, у контексту захтева применљивог оквира финансијског извештавања, финансијски извештаји обезбеђују адекватно обелодањивање о догађајима или условима који могу изазвати значајну сумњу у погледу способности ентитета да настави са пословањем по начелу сталности.

Поједини оквири финансијског извештавања могу захтевати обелодањивање:

- Главних догађаја или услова;
- Прoцене значаја ових догађаја или услова од стране руководства у односу на способност ентитета да испуни своје обавезе;
- Плановима руководства за ублажавање ефекта ових догађаја или услова; или
- Значајним просуђивањима које је извршило руководство као део процене способности ентитета да настави са пословањем по начелу сталности.

A25. Када се финансијски извештаји састављају у складу са оквиром фер презентације, ревизорова процена да ли финансијски извештаји остварују фер презентацију обухвата разматрање целокупне презентације, структуре и садржаја финансијских извештаја, и да ли финансијски извештаји, укључујући са њима повезане напомене, представљају основне трансакције и догађаје на начин којим се остварује фер презентација. У зависности од чињеница и околности, ревизор може утврдити да ли су неопходна додатна обелодањивања у циљу остваривања фер презентације. Ово може бити случај, на пример, када су идентификовани догађаји или услови који могу изазвати значајну сумњу у вези са способношћу ентитета да настави пословање по начелу сталности, али, на бази прибављених ревизијских доказа, ревизор доноси закључак да не постоји материјално значајна неизвесност и да се применљивим оквиром финансијског извештавања изричито не захтевају обелодањивања у погледу ових околности.

Импликације за извештај ревизора

Примена рачуноводствене основе сталности пословања није прикладна (видети параграф 21)

A26. Ако су финансијски извештаји припремљени применом рачуноводствене основе сталности пословања, али на основу властитог расуђивања, ревизор сматра да руководство није на прикладан начин користило рачуноводствену основу сталности пословања у финансијским извештајима, примењује се захтев у параграфу 21 према ком ревизор износи негативно мишљење без обзира на то да ли је у финансијским извештајима обелодањена неприкладност коришћења рачуноводствене основе сталности пословања од стране руководства.

A27. Када примена рачуноводствене основе сталности пословања није прикладна у одређеним околностима, од руководства се може захтевати, или руководство може одлучити да саставља финансијске извештаје на некој другој основи (на пример, ликвидациона основа). Ревизор може бити у могућности да изврши ревизију тих финансијских извештаја, под условом да ревизор утврди да је та друга рачуноводствена основа прихватљива у датим околностима. Ревизор може да изрази немодификовано мишљење о тим финансијским извештајима, уколико постоји одговарајуће обелодањивање о рачуноводственој основи по којој су састављени финансијски извештаји, али то може да захтева укључивање у извештај ревизора пасуса, којим се кориснику извештаја скреће пажња на алтернативну рачуноводствену основу и разлоге за њену примену, у складу са ISA 706 (ревидиран).
Примена рачуноводствене основе сталности пословања је прикладна, али постоји материјално значајна неизвесност (видети параграф 22-23)

A28. Идентификовање материјално значајне неизвесности је питање које је важно за разумевање финансијских извештаја од стране корисника. Коришћење засебног одељка са насловом који садржи референцу на чињеницу да постоји материјално значајна неизвесност у вези са сталношћу пословања упозорава кориснике на ову околност.

A29. Прилог овом ISA садржи примере изјава чије укључивање у извештај ревизора о финансијским извештајима је обавезно када су Међународни стандарди финансијског извештавања (IFRS) применљиви оквир финансијског извештавања. Ако се примењује неки други оквир финансијског извештавања осим IFRS, илустративни примери презентовани у Прилогу овог ISA ће можда морати да се прилагоде како би одражавали примену другог оквира финансијског извештавања у датим околностима.

A30. Параграфом 22 установљен је минимум информација које је неопходно презентовати у извештају ревизора у свакој од описаних околности. Ревизор може обезбеђивати додатне информације како би допунио захтеване извештаје, на пример, да би објаснио:

- Да је постојање материјално значајне неизвесности од суштинске важности за разумевање финансијских извештаја од стране корисника; или
- Начин на који је на ово питање одговорено у ревизији. (видети параграф A1)

Адекватно обелодањивање материјално значајне неизвесности је извршено у финансијским извештајима (видети параграф 22)

A31. Пример 1 у Прилогу овог ISA представља пример извештаја ревизора када је ревизор прибавио довољно адекватних ревизијских доказа у погледу прикладности примене рачуноводствене основе сталности пословања од стране руководства, али постоји материјално значајна неизвесност и адекватно је обелодањивање у финансијским извештајима. Прилог ISA 700 (ревидиран) такође обухвата илустративни текст који треба укључити у извештај ревизора за све ентитете у погледу сталности пословања како би се описале одговорности лица овлашћених за управљање за финансијске извештаје и ревизора у погледу сталности пословања.

Адекватно обелодањивање материјално значајне неизвесности у финансијским извештајима није извршено (видети параграф 23)

A32. Примери 2 и 3 у Прилогу овог ISA су примери извештаја ревизора који садрже квалификована мишљења и негативна мишљења, када је ревизор прибавио довољно одговарајућих ревизијских доказа у погледу прикладности примене рачуноводствене основе сталности пословања од стране руководства, али у финансијским извештајима није извршено адекватно обелодањивање материјално значајне неизвесности.

A33. У случајевима који подразумевају више неизвесности које су значајне за финансијске извештаје као целину, ревизор може, у крајње ретким случајевима, сматрати адекватним да се уздржи од изражавања мишљења уместо укључивања изјава које се захтевају параграфом 22. Стандард ISA 705 (ревидиран) садржи упутство о овом питању.

Комуникација са регулаторним телима (видети параграфе 22-23)

A34. У случајевима када ревизор регулисаног ентитета сматра да може бити неопходно укључивање референце на питања сталности пословања у извештај ревизора, ревизор може имати обавезу да комуницира са одговарајућим регулаторним или надзорним телима за спровођење закона. Руководство није вољно да изврши или прошири процену (видети параграф 24)

A35. У извесним околностима, ревизор може сматрати да је неопходно да од руководства захтева да изврши или прошири процену. Уколико руководство није вољно да то учини, адекватна решења могу бити квалификовано мишљење или уздржавање од изражавања мишљења, јер се може десити да ревизор није у могућности да прикупи довољно адекватних ревизијских доказа у вези са коришћењем рачуноводствене основе сталности пословања од стране руководства приликом припреме финансијских извештаја, као што су ревизијски докази о постојању планова руководства за решавање проблема или о постојању других ублажавајућих фактора.

¹AS 1, Презентација финансијских извештаја, параграфи 25-26.

¹SA 200 Општи циљеви независног ревизора и спровођење ревизије у складу са међународним стандардима ревизије, параграфи A53-A54

¹SA 315 (ревидиран), Идентификовање и процена ризика материјално погрешних исказа путем разумевања ентитета и његовог

окружења, параграф 5.

¹SA 560, *Накнадни догађаји*, параграф 5(а).

¹A 705 (ревидиран), "Модификације мишљења у извештају независног ревизора".

¹SA 260 (ревидиран), *Комуникација са лицима овлашћеним за управљање*, параграф 13.

¹SA 701, *Саопштавање кључних ревизијских питања у извештају независног ревизора*

^видети параграфе 15 и А41 ISA 701

¹PSAS 1, *Презентација финансијских извештаја*, параграфи 38-41.

¹SA 315 (ревидиран), параграф 31.

¹SA 330, *Ревизорски одговор на процењене ризике*

^на пример, IAS 1 дефинише овај период који би требало да траје бар, али се не ограничава на, дванаест месеци од краја извештајног периода.

¹SA 700 (ревидиран), *Формирање мишљења и извештавање о финансијским извештајима*, параграф 14

¹SA 706 (ревидиран), *Пасус којим се скреће пажња и пасус у вези са осталим питањима у извештају независног ревизора*

¹SA 706 (ревидиран), параграф А2

¹SA 705 (ревидиран), параграф 10