

МЕЂУНАРОДНИ СТАНДАРД РЕВИЗИЈЕ 705 (ревидиран) МОДИФИКАЦИЈЕ МИШЉЕЊА У ИЗВЕШТАЈУ НЕЗАВИСНОГ РЕВИЗОРА

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

САДРЖАЈ

Параграф

Увод

Делокруг овог ISA	1	
Врсте модификованих мишљења		2
Датум ступања на снагу	3	

Циљ 4

Дефиниције 5

Захтеви

Околности када је неопходно модификовање мишљења ревизора		6
Одређивање врсте модификације мишљење ревизора	7-15	
Форма и садржај извештаја ревизора када је мишљење модификовано	16-29	
Комуникација са лицима овлашћеним за управљање	30	

Примена и остала објашњења

Врсте модификованих мишљења	A1	
Околности у којима се захтева модификација мишљења		A2-A12
Одређивање врсте модификације мишљења ревизора	A13-A16	
Форма и садржај ревизоровог извештаја када је мишљење модификовано	A17-A26	
Комуникација са лицима овлашћеним за управљање	A25	
Примери извештаја ревизора са модификованим мишљењем		

Међународни стандард ревизије (ISA) 705 (ревидиран), *Модификације мишљења у извештају независног ревизора* 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 вези са издавањем одговарајућег извештаја у околностима када, приликом формирања мишљења у складу са ISA 700 (ревидиран) ревизор закључи да је неопходно модификовати мишљење ревизора о финансијским извештајима. Овај стандард се такође бави начином на који се мењају форма и садржај извештаја ревизора када ревизор изражава модификовано мишљење. У свим случајевима, примењују се захтеви из стандарда ISA 700 (ревидиран), и они се не понављају у овом стандарду осим ако се на њих експлицитно не односе или их мењају захтеви из овог стандарда.

Врсте модификованих мишљења

2. Овај ISA установљава три врсте модификованих мишљења, наиме, то су квалификовано мишљење, негативно мишљење и уздржавање од изражавања мишљења. Одлука о томе која је врста модификованог мишљења адекватна зависи од:

(а) Природе питања које доводи до потребе за модификовањем, то јест, да ли су финансијски извештаји материјално погрешни или, у случају немогућности да се прибави довољно адекватних ревизијских доказа, могу бити материјално погрешни; и

(б) Просуђивања ревизора о прожимајућим ефектима или могућим ефектима питања на финансијске извештаје. (видети параграф А1)

Датум ступања на снагу

3. Овај ISA важи за ревизије финансијских извештаја за периоде који се завршавају 15. децембра 2009. године или касније.

Циљ

4. Циљ ревизора је да јасно искаже адекватно модификовано мишљење о финансијским извештајима које је неопходно када:

(а) Ревизор закључи, на основу прикупљених ревизијских доказа, да финансијски извештаји посматрани у целисти, нису без материјално погрешних исказа; или

(б) Ревизор није у могућност да прикупи довољно адекватних ревизијских доказа како би донео закључак да финансијски извештаји посматрани у целини не садрже материјално погрешне исказе.

Дефиниције

5. За потребе Међународних стандарда ревизије наведени појмови имају следеће значење:

(а) Свеобухватно – Овај израз се користи у контексту погрешног исказивања да би се описао ефекат погрешних исказа на финансијске извештаје или могући ефекат на финансијске извештаје погрешних исказа, уколико постоје а који нису откривени услед немогућности да се прибаве довољни и адекватни ревизијски докази. Прожимајући ефекти на финансијске извештаје су они који, по суду ревизора:

(i) нису ограничени на одређене елементе, рачуне или ставке финансијских извештаја;

(ii) ако су ограничени, представљају или могу да представљају значајан део финансијских извештаја, или

(iii) у вези са обелодањивањима, имају фундаментални значај за корисниково разумевање финансијског извештаја.

(б) Модификовано мишљење – Квалификовано мишљење, негативно мишљење или уздржавање од изражавања мишљења о финансијским извештајима.

Захтеви

Околности када је неопходно модификовање мишљења ревизора

6. Ревизор модификује мишљење у извештају ревизора када:

(а) Ревизор закључи, на основу прикупљених ревизијских доказа, да финансијски извештаји у целини нису без материјално погрешних исказа; или (видети параграфе А2-А7)

(б) Ревизор није у могућности да прикупи довољно одговарајућих ревизијских доказа како би закључио да финансијски извештаји не садрже материјално погрешне исказе. (видети параграфе А8-А12)

Одређивање врсте модификације мишљење ревизора

Квалификовано мишљење

7. Ревизор изражава квалификовано мишљење када:

(а) ревизор, након прикупљања довољно адекватних ревизијских доказа, закључи да су погрешни искази, појединачно или заједно, материјално значајни, али нису прожимајући за финансијске извештаје; или

(б) ревизор није у могућности да прикупи довољно адекватних ревизијских доказа на којима ће заснивати своје мишљење, али ревизор закључује да могући ефекти неоткривених погрешних исказа на финансијске извештаје, уколико их има, могу бити материјалне природе али не и свеобухватни.

Негативно мишљење

8. Ревизор изражава негативно мишљење када ревизор, након што прикупи довољно адекватних ревизијских доказа, закључи да погрешни искази, појединачно или заједно, имају и материјалан и прожимајући ефекат на финансијске извештаје.

Уздржавање од изражавања мишљења

9. Ревизор се уздржава од изражавања мишљења када ревизор није у могућности да прикупи довољно адекватних ревизијских доказа на којима би засновао своје мишљење, и ревизор донесе закључак да могући ефекти неоткривених погрешних исказа на финансијске извештаје, уколико их има, могу бити и материјални и прожимајући.

10. Ревизор се уздржава од изражавања мишљења када, у екстремно ретким ситуацијама које подразумевају велики број неизвесности, ревизор закључи да, без обзира што је прикупио довољно адекватних ревизијских доказа у вези са сваком конкретном неизвесношћу, није могуће формирање мишљења о финансијским извештајима због могуће интеракције неизвесности и њиховог могућег кумулативног ефекта на финансијске извештаје.

Последица немогућности да се прикупи

довољно адекватних ревизијских доказа услед ограничења

које поставља руководство након што је ревизор прихватио ангажовање

11. Уколико, након прихватања ангажовања, ревизор постане свестан да је руководство поставило ограничења у вези са делокругом ревизије и ревизор сматра да ће то вероватно резултирати потребом за изражавањем квалификованог мишљења или уздржавања од мишљења о финансијским извештајима, ревизор ће тражити од руководства да отклони ово ограничење.

12. Уколико руководство одбије да отклони ограничење описано у параграфу 11, ревизор ће ово питање саопштити лицима овлашћеним за управљање, осим у случају када су сва лица овлашћена за управљање укључена у руковођење ентитетом и утврдити да ли је могуће да се изврше алтернативни поступци за прикупљање довољно адекватних ревизијских доказа.

13. Уколико ревизор није у могућности да прикупи довољно адекватних ревизијских доказа, ревизор утврђује следеће:

(а) Ако ревизор закључи да би могући ефекти неоткривених погрешних исказа на финансијске извештаје, уколико их има, могли бити материјалне природе али не и прожимајући, ревизор ће изразити квалификовано мишљење; или

(б) Ако ревизор закључи да могући ефекти неоткривених погрешних исказа на финансијске извештаје, уколико их има, могу бити и материјални и прожимајући тако да квалификовано мишљење не би адекватно одражавало озбиљност ситуације, ревизор ће:

(i) се повући из ревизије, где је то могуће и изводљиво у складу са применљивим законом или регулативом; или (видети параграф А13)

(ii) уколико повлачење из ревизије, пре објављивања извештаја ревизора, није могуће или изводљиво, се уздржати од изражавања мишљења о финансијским извештајима (видети параграф А14).

14. Уколико се ревизор повуче као што је наведено у параграфу 13(б)(и), пре повлачења, ревизор ће лицима овлашћеним за управљање саопштити сва питања која се тичу погрешних исказа који су идентификовани током ревизије а која би довела до модификовања мишљења. (видети параграф А15)

Остала разматрања у вези негативног

или уздржавања од изражавања мишљења

15. Када ревизор сматра да је неопходно да се изрази негативно или да се уздржи од изражавања мишљења о финансијским извештајима у целини, извештај ревизора неће укључивати и немодификовано мишљење у односу на исти оквир финансијског извештавања о појединачном финансијском извештају или једном или више конкретних елемента, рачуна или позиција у финансијском извештају. Укључивање оваквог немодификованог мишљења у исти извештај би било у супротности са негативним или уздржавањем од изражавања мишљења о финансијским извештајима у целини. (видети параграф А16)

Форма и садржај извештаја ревизора када је мишљење модификовано

Мишљење ревизора

16. Када ревизор модификује ревизијско мишљење, ревизор користи поднаслов “Квалификовано мишљење”, “Негативно мишљење”, или “Уздржавање од изражавања мишљења,” у зависности од тога какво мишљење износи у том одељку. (видети параграфе А17-А19)

Квалификовано мишљење

17. Када ревизор изражава квалификовано мишљење услед материјално погрешних исказа у финансијским извештајима, ревизор у одељку у ком износи мишљење наводи да, по мишљењу ревизора, осим за ефекте питања описаног у одељку Основа за квалификовано мишљење:

(а) Када се извештава у складу са оквиром фер презентације, приложени финансијски извештаји дају истинит и објективан приказ, по свим материјално значајним аспектима (или *истинито и објективно приказују*) [...] у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања; или

(б) Када се извештава у складу са оквиром усклађености, финансијски извештаји су припремљени, по свим материјално значајним аспектима у складу са (применљивим оквиром

финансијског извештавања).

Када је модификовање резултат немогућности да се прикупи довољно адекватних ревизијских доказа, ревизор користи одговарајући израз “осим за могуће ефекте питања...” за модификовано мишљење. (видети параграф A20)

Негативно мишљење

18. Када ревизор изражава негативно мишљење, ревизор у пасусу у ком износи мишљење наводи да, по мишљењу ревизора, због значаја питања која су описана у пасусу о основи за негативно мишљење:

- (а) када се извештава у складу са оквиром фер презентације, финансијски извештаји не дају истинит и објективан приказ (или не *приказују истинито и објективно*) [...] у складу са (применљивим оквиром финансијског извештавања); или
- (б) када се извештава у складу са оквиром усклађености, финансијски извештаји нису припремљени, по свим материјално значајним аспектима у складу са (применљивим оквиром финансијског извештавања).

Уздржавање од изражавања мишљењ

19. Када се ревизор уздржава од изражавања мишљења због немогућности да прикупи довољно адекватних ревизијских доказа, ревизор:

- (а) наводи да ревизор не износи мишљење о финансијским извештајима.
- (б) наводи да, због значаја питања описаних у одељку Основа за уздржавање од изражавања мишљења, ревизор није био у могућности да прикупи довољно адекватних ревизијских доказа да обезбеде основу за ревизијско мишљење; и
- (ц) мења изјаву која се захтева параграфом 24(б) стандарда ISA 700 (ревидиран), у којој стоји да је извршена ревизија финансијских извештаја, тако да стоји да је ревизор ангажован на ревизији финансијских извештаја.

Основа за мишљење

20. Када ревизор модификује мишљење о финансијским извештајима, ревизор треба да, поред елемената који су обавезни у складу са ISA 700 (ревидиран): (видети параграф A21)

- (а) Измени наслов одељка “Основа за мишљење” који се захтева параграфом 28 ISA 700 (ревидиран) са “Основа за квалификовано мишљење”, “Основа за негативно мишљење,” или “Основа за уздржавање од изражавања мишљења”, по потреби; и
- (б) У овом одељку опише питања због којих је дошло до модификације мишљења.

21. Уколико постоји материјално погрешан исказ у финансијским извештајима који се односи на специфичне износе у финансијским извештајима (укључујући квантитативна обелодањивања), ревизор у одељак Основа за мишљење укључује опис и износ финансијског ефекта погрешног исказа, осим уколико то није изводљиво. Уколико није изводљиво да се квантитативно изразе финансијски ефекти, ревизор то наводи у овом одељку. (видети параграф A22)

22. Уколико постоји материјално погрешан исказ у финансијским извештајима који се односи на наративна обелодањивања, ревизор у одељак Основа за мишљење укључује и објашњење погрешног исказа у обелодањивању.

23. Уколико постоји погрешан исказ о финансијским извештајима по основу необелодањивања информација чије је обелодањивање обавезно, ревизор:

- (а) Дискутује о необелодањивању са лицима овлашћеним за управљање;
- (б) Описује природу изостављених информација у одељку Основа за мишљење; и
- (ц) Осим уколико то није забрањено законом или регулативом, укључује информације које нису обелодањене, под условом да је то изводљиво и да је ревизор прикупио довољно адекватних ревизијских доказа о изостављеним информацијама. (видети параграф A23)

24. Уколико је модификовање резултат немогућности да се прикупи довољно адекватних ревизијских доказа, ревизор у одељку Основа за мишљење описује разлоге ове немогућности.

25. Када ревизор изрази квалификовано мишљење или негативно мишљење, ревизор мења саопштење о томе да ли су ревизијски докази које је прикупио довољни и адекватни да обезбеде основу за мишљење ревизора које се захтева параграфом 28(д) стандарда ISA 700 (ревидиран), тако што уноси речи „квалификовано“ или „негативно“, по потреби.

26. Када ревизор изрази квалификовано мишљење о финансијским извештајима, извештај ревизора не треба да које се захтева параграфима 28(б) и 28(д) стандарда ISA 700 (ревидиран). Ови елементи су:

- (а) Упућивање на одељак извештаја ревизора у ком су описане одговорности ревизора; и
 (б) Саопштење о томе да ли су ревизијски докази које је ревизор прикупио довољни и адекватни да обезбеде основу за мишљење ревизора.

27. Чак и ако је ревизор изразио негативно или се уздржао од изражавања мишљења о финансијским извештајима, ревизор у одељку Основа за мишљење, за сва остала питања која је ревизор уочио, описује разлоге због којих је неопходно извршити модификовање мишљења и ефекте тих питања. (видети параграф А24)

Опис одговорности ревизора за ревизију финансијских извештаја када се уздржава од изражавања мишљења о финансијским извештајима

28. Када се ревизор уздржава од изражавања мишљења услед немогућности да прикупи довољно адекватних ревизијских доказа, ревизор мења опис одговорности ревизора који се захтева параграфима 39-41 стандарда ISA 700 (ревидиран) тако да садржи само: (видети параграф А25)

(а) Изјаву да је одговорност ревизора да спроведе ревизију финансијских извештаја у складу са Међународним стандардима ревизије и да изда извештај ревизора.

(б) Изјаву да, међутим, због питања која су описана у одељку Основа за уздржавање од изражавања мишљења, ревизор није био у могућности да прикупи довољно адекватних ревизијских доказа за обезбеђење основе за ревизијско мишљење о финансијским извештајима.

(ц) Изјаву о независности ревизора и осталим етичким одговорностима које се захтевају параграфом 28(ц) стандарда ISA 700 (ревидиран).

Разматрања када се ревизор уздржава

од изражавања мишљења о финансијским извештајима

29. Осим ако то налаже закон или регулатива, када се ревизор уздржава од изражавања мишљења о финансијским извештајима, извештај ревизора не треба да садржи одељак Кључна ревизијска питања у складу са стандардом ISA 701 или одељак Остале информације у складу са ISA 720 (ревидиран). (видети параграф А26.)

Комуникација са лицима овлашћеним за управљање

30. Када ревизор очекује да ће модификовати мишљење у извештају ревизора, ревизор лицима овлашћеним за управљање саопштава околности које су довеле до очекиване модификације и текст модификације. (видети параграф А27)

Примена и остала објашњења

Врсте модификованих мишљења (видети параграф 2)

A1. Табела у наставку илуструје на који начин просуђивање ревизора о природи питања које узрокује модификовање и њихових ефеката или могућих ефеката на финансијске извештаје, утиче на врсту мишљења које ће бити изражено.

<i>Природа питања која узрокују модификовање</i>	<i>Просуђивање ревизора о ефекту или могућем ефекту на финансијске извештаје</i>	
	<i>Материјалан али не и прожимајући</i>	<i>Материјалан и прожимајући</i>
Финансијски извештаји садрже погрешне исказе	Квалификовано мишљење	Негативно мишљење
Немогућност да се прикупи довољно адекватних ревизијских доказа	Квалификовано мишљење	Уздржавање од изражавања мишљења

Околности у којима се захтева модификација мишљења ревизора

Природа материјално погрешних исказа (видети параграф б(а))

A2. ISA 700 (ревидиран) захтева да ревизор, како би формирао мишљење о финансијским извештајима, закључи да ли је стекао уверавање у разумној мери да у финансијским извештајима у целини нема материјално погрешних исказа. Овим закључком се обухвата ревизорова процена некоригованих погрешних исказа, уколико их има, у финансијским извештајима у складу са ISA 450.

A3. ISA 450 дефинише погрешан исказ као разлику између у извештају назначених износа,

класификације, презентације или обелодањивања одређене ставке финансијског извештаја и износа, класификације, презентације или обелодањивања које се за одређену позицију захтева применљивим оквиром финансијског извештавања. Услед тога, материјално погрешан исказ у финансијским извештајима може бити у вези са:

- (а) Примереношћу одабраних рачуноводствених политика;
- (б) Применом одабраних рачуноводствених политика; или
- (ц) Адекватношћу и примереношћу обелодањивања у финансијским извештајима.

Примереност одабраних рачуноводствених политика

A4. У вези са примереношћу рачуноводствених политика које је одабрало руководство, материјално погрешни искази у финансијским извештајима могу настати, на пример, када:

- (а) одабране рачуноводствене политике нису у сагласности са применљивим оквиром финансијског извештавања; или
- (б) Финансијски извештаји не описују правилно рачуноводствене политике које се односе на неку значајну ставку у извештају о финансијској позицији, извештају о укупном приходу, извештају о променама на капиталу или извештају о токовима готовине
- (ц) Финансијски извештаји не приказују или не обелодањују трансакције и догађаје на начин којим се постиже фер презентација.

A5. Оквири финансијског извештавања често садрже захтеве у вези са рачуноводственим обухватањем и обелодањивањем промена рачуноводствених политика. Када ентитет промени одабир значајних рачуноводствених политика, могу се јавити материјално погрешни искази у финансијским извештајима уколико ентитет не поштује те захтеве.

Примена одабраних рачуноводствених политика

A6. У вези са применом одабраних рачуноводствених политика, материјално погрешни искази се могу јавити у финансијским извештајима када:

- (а) Руководство није примењивало одабране рачуноводствене политике доследно у складу са оквиром финансијског извештавања, укључујући ситуације када руководство није примењивало одабране рачуноводствене политике на доследан начин између периода или у односу на сличне трансакције или догађаје (доследност у примени), или
- (б) Услед методе примене одабраних рачуноводствених политика (као што је ненамерна грешка у примени).

Адекватност и примереност обелодањивања у финансијским извештајима

A7. У вези са адекватношћу и примереношћу обелодањивања у финансијским извештајима, материјално погрешни искази се могу јавити у финансијским извештајима када:

- (а) Финансијски извештаји не садрже обелодањивања која се захтевају применљивим оквиром финансијског извештавања;
- (б) Обелодањивања у финансијским извештајима нису приказана у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања;
- (ц) Финансијски извештаји не пружају додатна обелодањивања која су неопходна за постизање фер презентације осим обелодањивања која се изричито захтевају применљивим оквиром финансијског извештавања.

Параграф A13 стандарда ISA 450 садржи додатне примере за материјално погрешне исказе у квалитативним обелодањивањима који могу да се појаве.

Природа немогућности да се прикупи

довољно адекватних ревизијских доказа (видети параграф 6(б))

A8. Ревизорова немогућност да прикупи довољно адекватних ревизијских доказа (други назив је ограничење делокруга ревизије) се може јавити услед:

- (а) Околности које нису под контролом ентитета;
- (б) Околности које се тичу природе и времена ревизоровог рада; или
- (ц) Ограничења која је поставило руководство.

A9. Немогућност да се обави одређени поступак не представља ограничење делокруга ревизије, уколико ревизор може да прикупи довољно адекватних ревизијских доказа коришћењем алтернативних поступака. Ако ово није могуће, примењују се захтеви из параграфа 78б) и 10. Ограничења која поставља руководство могу имати друге последице на ревизију, на пример на ревизорову процену ризика криминалне радње или разматрање наставка ангажовања.

A10. Примери околности које су ван контроле ентитета су:

- Рачуноводствени подаци ентитета су уништени.
- Рачуноводствени подаци значајне компоненте су заплешени на неограничен временски период од стране државних органа.

A11. Примери околности које се тичу природе и времена ревизоровог рада укључују ситуације када:

- је ентитет у обавези да користи метод удела за рачуноводствено обухватање придруженог ентитета, и ревизор не може да прикупи довољно адекватних ревизијских доказа о његовим финансијским информацијама како би проценио да ли је метод удела адекватно примењен.
- је време ревизоровог именовање такво да он не може да посматра вршење пописа.
- ревизор закључи да спровођење само суштинских поступака испитивања није довољно, али контроле ентитета нису ефективне.

A12. Примери немогућности да се прикупи довољно адекватних ревизијских доказа услед ограничења делокруга ревизије која поставља руководство су:

- Руководство спречава ревизора да посматра попис залиха.
- Руководство спречава ревизора да тражи екстерну потврду одређених салда рачуна.

Одређивање врсте модификације мишљења ревизора

Последица немогућности да се прикупи довољно адекватних ревизијских доказа услед ограничења које је поставило руководство након што је

ревизор прихватио ангажовање (видети параграфе 13(б)(i)-14)

A13. Изводљивост повлачења из ревизије може зависити од фазе ангажовања у време када руководство наметне ограничење делокруга. Уколико је ревизор у већој мери спровео ревизију, ревизор може одлучити да заврши ревизију највише што може, уздржи се од изражавања мишљења и опише делокруг ограничења у одељку Основа уздржавања од изражавања мишљења, пре повлачења.

A14. У одређеним околностима, повлачење из ревизије може бити немогуће уколико је ревизор у обавези у складу са законом или регулативом да настави ангажовање на ревизији. Ово може бити случај са ревизором који је именован да врши ревизију финансијских извештаја ентитета у јавном сектору. Ово такође може бити случај у правним системима где је ревизор именован да врши ревизију финансијских извештаја који обухватају одређени период, или је именован на одређени период и забрањено му је да се повуче пре завршетка ревизије тих финансијских извештаја или пре завршетка тог периода. Ревизор такође може сматрати да је неопходно да у извештај ревизора укључи Пасус у вези са осталим питањима.

A15. Када ревизор донесе закључак да је повлачење из ревизије неопходно због ограничења делокруг, може постојати професионални, правни или регулаторни захтев да ревизор саопшти сва питања која се тичу повлачења из ангажовања регулаторним телима или власницима ентитета.

Остала разматрања у вези са негативним мишљењем

или уздржавањем од изражавања мишљења (видети параграф 15)

A16. У наставку следе примери услова извештавања која нису у супротности са ревизоровим негативним мишљењем или уздржавањем од изражавања мишљења:

- Изношење немодификованог мишљења о финансијским извештајима припремљених у складу са датим оквиром финансијског извештавања и, у оквиру истог извештаја, изношење негативног мишљења о истим финансијским извештајима у складу са другим оквиром финансијског извештавања
- Уздржавање од изражавања мишљења у вези са резултатима пословања и токовима готовине, где је релевантно, и немодификованог мишљења у вези са одређеном финансијском позицијом (Видети ISA 510). У овом случају, ревизор се није уздржао од изражавања мишљења о финансијским извештајима у целини.

Форма и садржај ревизоровог извештаја када је мишљење модификовано

Примери извештаја ревизора (видети параграф 16)

A17. Примери 1 и 2 у Прилогу приказују извештаје ревизора у којима се изражава квалификовано мишљење и негативно мишљење, будући да финансијски извештаји садрже материјално значајне погрешне исказе.

A18. Пример 3 у Прилогу приказује извештај ревизора у коме се изражава квалификовано мишљење будући да ревизор није у могућности да прикупи довољно адекватних ревизијских доказа.

Пример 4 приказује извештај ревизора у коме се ревизор уздржава од изражавања мишљења услед немогућности да се прикупи довољно адекватних ревизијских доказа о једном елементу финансијских извештаја. Пример 5 приказује извештај ревизора у коме се ревизор уздржава од изражавања мишљења услед немогућности да се прикупи довољно адекватних ревизијских доказа о већем броју елемената финансијских извештаја. У последња два случаја, могући ефекти немогућности прибављања довољно адекватних ревизијских доказа на финансијске извештаје су и материјални и прожимајући. У прилозима уз остале ISA стандарде који садрже захтеве који се односе на извештавање, укључујући ISA 570 (ревидиран)³ такође су дати примери извештаја ревизора са модификованим мишљењима.

Мишљење ревизора (видети параграф 16)

A19. Измена овог наслова јасно указује кориснику да је мишљење ревизора модификовано и указује на врсту модификације.

Квалификовано мишљење (видети параграф 17)

A20. Када ревизор износи квалификовано мишљење, није адекватно да користи изразе као што су “у складу са горе поменутих објашњењем” или “у складу са” у одељку Мишљење будући да ови изрази нису довољно јасни и убедљиви.

Основа за мишљење (видети параграфе 20, 21, 23, 27)

A21. Доследност у ревизоровом извештају помаже бољем разумевању од стране корисника и идентификовању необичних околности када се оне догоде. У складу са тим, иако униформност можда не може бити могућа у речима које се користе за изражавање модификованог мишљења и опису разлога за модификовање, доследност форме и садржаја извештаја ревизора је пожељна.

A22. Пример финансијских ефеката материјално погрешних исказа које ревизор може описати у одељку Основа за мишљење у извештају ревизора је квантитативни ефекат на порез на добит, добит пре опорезивања, нето добит и капитал, уколико је вредност залиха прецењена.

A23. Обелодањивање изостављених информација у склопу одељка Основа за мишљење не би било могуће ако:

(а) Обелодањивања није припремило руководство или обелодањивања из неког другог разлога нису доступна ревизору; или

(б) По просуђивању ревизора, обелодањивања би била неоправдано опширна у односу на извештај ревизора.

A24. Негативно или уздржавање од изражавања мишљења у вези са конкретним питањем које је описано у склопу одељка Основа за мишљење, не оправдава изостављање описа других идентификованих питања које би захтевала модификовање мишљења ревизора. У таквим случајевима, обелодањивање тих других питања која је ревизор уочио може бити релевантно за кориснике финансијских извештаја.

*Опис одговорности ревизора за ревизију финансијских извештаја
када се уздржава од изражавања мишљења о финансијским извештајима
(видети параграф 28)*

A25. Када се ревизор уздржава од изражавања мишљења о финансијским извештајима, боље је да следеће изјаве буду позициониране у оквиру одељка Одговорности ревизора за ревизију финансијских извештаја и извештају ревизора, као што је приказано у примерима 4-5 у Прилогу овог стандарда:

- Изјава која се захтева параграфом 28 (а) стандарда ISA 700 (ревидиран), измењена тако да наводи да је одговорност ревизора да изврши ревизију финансијских извештаја у складу са Међународним стандардима ревизије; и
- Изјава која се захтева параграфом 28 (ц) стандарда ISA 700 (ревидиран) о независности и осталим етичким одговорностима.

*Разматрања када се ревизор уздржава од изражавања мишљења
о финансијским извештајима (видети параграф 29)*

A26. Навођење разлога за немогућност ревизора да прибави довољно одговарајућих ревизијских доказа у одељку Основа за уздржавање од изражавања мишљења у извештају ревизора пружа корисне информације корисницима да би могли да разумеју зашто је ревизор донео одлуку да се уздржи од изражавања мишљења о финансијским извештајима и може да пружи додатно обезбеђење од непримереног ослањања на њих. Међутим, саопштавање било ког кључног ревизијског питања осим питања које(а) је(су) довело(а) до уздржавања од изражавања мишљења, може да указује на то да су

финансијски извештаји у целини у већој мери веродостојни у вези са тим питањима него што је прикладно у датим околностима, и то не би било у складу са уздржавањем од изражавања мишљења о финансијским извештајима у целини. Исто тако, не би било прикладно да се у извештај укључи и одељак Остале информације у складу са стандардом ISA 720 (ревидиран) који се бави ревизоровим разматрањима у вези са доследношћу информација са финансијским извештајима. Сходно томе, параграф 29 овог ISA забрањује укључивање одељка Кључна ревизијска питања или одељка Остале информације у извештај ревизора када се ревизор или уздржи од издавања мишљења о финансијским извештајима, уколико није прописано законом или регулативом да ревизор саопштава кључна ревизијска питања или извештава о осталим информацијама.

Комуникација са лицима овлашћеним за управљање

(видети параграф 30)

A27. Саопштавање лицима овлашћеним за управљање околности које су довеле до очекиване модификације мишљења ревизора и текста модификације омогућава:

(а) Ревизора да обавести лица овлашћена за управљање о планираној модификацији(ама) и разлозима (или околностима) модификације(а).

(б) Ревизору да тражи од лица овлашћених за управљање потврду чињеница у вези са питањем(има) које(а) узрокује(у) очекиване модификације, или потврду од руководства у вези са питањем(има) око којег(их) постоји неслагање, и

(ц) Лицима овлашћеним за управљање да, где је то применљиво, ревизору доставе додатне информације и објашњења у вези са питањима која узрокују очекиване модификације.

¹SA 700, *Формирање мишљења и извештавање о финансијским извештајима.*

²SA 260, *Комуникација са лицима овлашћеним за управљање*, параграф 13.

³SA 805 (ревидиран), *Специјална разматрања – ревизије појединачних финансијских извештаја и посебних елемената, рачуна или позиција*, се бави околностима у којима је ревизор ангажован да изрази појединачно мишљење о једном или више специфичних елемената, рачуна или позиција у финансијским извештајима.

⁴SA 701, *Саопштавање кључних ревизијских питања у извештају независног ревизора*, параграфи 11-13

⁵SA 720, *Одговорности ревизора у вези са осталим информацијама*, параграф A54

⁶SA 700, параграф 11.

⁷SA 450, *Процена погрешних исказа идентификованих током ревизије*, параграф 11.

ISA 706 (ревидиран), *Пасус којим се скреће пажња и пасус у вези са осталим питањима у извештају независног ревизора*, параграф A10.

⁸видети параграф A31 из ISA 700 ради описа ових околности.

⁹SA 510, *Прва ревизијска ангажовања-почетна стања*, параграф 10.

¹⁰SA 570 (ревидиран), *Начело сталности*