

МЕЂУНАРОДНИ СТАНДАРД РЕВИЗИЈЕ 710

УПОРЕДНЕ ИНФОРМАЦИЈЕ

– УПОРЕДНИ ИЗНОСИ И УПОРЕДНИ ФИНАНСИЈСКИ ИЗВЕШТАЈИ

(Стандард важи за ревизије финансијских извештаја за периоде који почињу 15. децембра 2009. године, или касније)

САДРЖАЈ

Параграф

Увод

Делокруг овог ISA	1	
Природа упоредних информација		2–3
Датум ступања на снагу	4	
Циљеви	5	
Дефиниције	6	
Захтеви		
Ревизијски поступци	7–9	
Ревизијско извештавање		10–19
Примена и остала објашњења		
Ревизијски поступци	A1	
Ревизијско извештавање		A2–A13
Прилог:	Примери извештаја ревизора	

Међународни стандард ревизије (ISA) 710, *Упоредне информације -упоредни износи и упоредни финансијски извештаји* треба тумачити у складу са ISA 200, *Опти циљеви независног ревизора и спровођење ревизије у складу са међународним стандардима ревизије.*

Увод

Делокруг овог ISA

1. Овај Међународни стандард ревизије (ISA) се бави одговорностима ревизора у погледу упоредних података у ревизији финансијских извештаја. Уколико је ревизију финансијских извештаја за претходни период извршио претходни ревизор или уколико ревизије уопште није вршена, такође се примењују захтеви и смернице у вези са почетним стањима који су наведени у ISA 510.

Природа упоредних информација

2. Природа упоредних информација који су презентовани у финансијским извештајима ентитета зависи од захтева применљивог оквира финансијског извештавања. Постоје два шира приступа одговорностима ревизора које се тичу извештавања у вези са упоредним информацијама: упоредни износи и упоредни финансијски извештаји. Одабир приступа је често условљен одредбама закона или регулативе, али може такође бити одређен условима ангажовања.

3. Суштинска разлика у извештавању између ових приступа су:

(а) За упоредне износе, мишљење ревизора о финансијским извештајима се односи само на текући период; док

(б) За упоредне финансијске извештаје, мишљење ревизора се односи на сваки период за који су презентовани финансијски извештаји.

У овом ISA се посебно представљају захтеви извештавања ревизора за сваки од приступа.

Датум ступања на снагу

4. Овај ISA важи за ревизије финансијских извештаја за периоде који почињу 15. децембра 2009. године или касније.

Циљеви

5. Циљеви ревизора су да:

(а) Прикупи довољно адекватних ревизијских доказа о томе да ли су упоредне информације у финансијским извештајима презентоване, по свим материјалним аспектима, у складу са захтевима применљивог оквира финансијског извештавања који се тичу упоредних информација; и

(б) Извештава у складу са одговорностима ревизора.

Дефиниције

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

(а) *Упоредни подаци* – износи и обелодањивања укључена у финансијске извештаје која се односе на један или више претходних периода, у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања.

(б) *Упоредни износи* – Упоредне информације где су износи и друга обелодањивања за претходни период укључени као интегрални део финансијских извештаја за текући период, с намером да се тумаче повезано са износима и другим обелодањивањима за текући период (који називају “износи текућег периода”). Ниво детаљности упоредних износа и обелодањивања првенствено зависи од тога колико су они релевантни у односу на износе текућег периода.

(ц) *Упоредни финансијски извештаји* – Упоредне информације где су износи и друга обелодањивања за претходни период укључени ради поређења са финансијским извештајима текућег периода али, ако су предмет ревизије, помињу се у ревизијском мишљењу. Ниво детаљности информација укључених у те упоредне финансијске извештаје је упоредив са нивоом детаљности информација у финансијским извештајима текућег периода.

За потребе овог ISA, појам “претходни период” треба тумачити као “претходни периоди” када упоредне информације садрже износе и обелодањивања за више од једног периода.

Захтеви

Ревизијски поступци

7. Ревизор треба да утврди да ли финансијски извештаји обухватају упоредне информације које се захтевају применљивим оквиром финансијског извештавања и да ли су те информације правилно класификоване. То подразумева ревизорову оцену о томе:

(а) да ли се упоредне информације слажу са износима и другим обелодањивањима приказаним за претходни период, односно да ли су извршене одговарајуће корекције.

(б) да ли су рачуноводствене политике одражене у упоредним информацијама доследне рачуноводственим политикама текућег периода, односно уколико је било промена у рачуноводственим политикама, да ли су те промене адекватно рачуноводствено третиране и адекватно презентоване и обелодањивања;

8. Уколико ревизор у току вршења ревизије за текући период дође до сазнања да могу постојати материјално значајни погрешни искази у упоредним информацијама, ревизор обавља такве додатне ревизијске поступке који су у датим околностима неопходне за сврхе прикупљања довољно адекватних ревизијских доказа ради утврђивања постојања материјално погрешних исказа. Уколико је ревизор вршио ревизију финансијских извештаја за претходни период, ревизор такође примењује релевантне захтеве ISA 560. Уколико су финансијски извештаји о претходним периодима мењани, ревизор треба да утврди да ли се упоредне информације слажу са измењеним финансијским извештајима.

9. У складу са ISA 580 ревизор треба да захтева писане изјаве за све периоде који се помињу у мишљењу ревизора. Ревизор такође треба да прибави специјалне писане изјаве о вези свих измена извршених како би се исправили материјално погрешни искази у финансијским извештајима за претходни период, а који утичу на упоредне информације. (видети параграф А1)

Ревизијско извештавање

Упоредни износи

10. Када се презентују упоредни износи, у мишљењу ревизора се не врши позивање на упоредне износе, осим у ситуацијама описаним у параграфима 11, 12 и 14. (видети параграф А2)

11. Када раније издати извештај ревизора за претходни период садржи квалификовано мишљење, уздржавање од изражавања мишљења или негативно мишљење, и разлози који су условили модификацију су нерешени, ревизор треба да модификује своје мишљење о финансијским извештајима за текући период. У пасусу у ком се износи разлог модификовања мишљења у извештају ревизора, ревизор треба да:

(а) се позове на износе текућег периода и упоредне износе приликом описа питања које је довело до модификовања мишљења, уколико су ефекти или могући ефекти овог питања на износе текућег периода материјалне природе, или

(б) У другим ситуацијама, објасни да је мишљење ревизора модификовано због ефеката или могућих ефеката нерешеног питања на упоредивост износа текућег периода и упоредних износа.

(видети параграфе А3-А5)

12. Уколико ревизор прикупи ревизијске доказе да у финансијским извештајима претходног периода, за које је издато немодификовано мишљење, постоје материјално погрешни искази, и да упоредни износи нису адекватно преправљени нити су извршена одговарајућа обелодањивања, ревизор изражава квалификовано мишљење или негативно мишљење у извештају ревизора о финансијским извештајима за текући период, које је модификовано у вези са упоредним износима укљученим у њих. (видети параграф А6)

Ревизија финансијских извештаја за претходни период извршена од стране претходног ревизора

13. Уколико је ревизију финансијских извештаја за претходни период вршио претходни ревизор, а закон или регулатива, не забрањују ревизору да се позове на извештај претходног ревизора о упоредним износима, и он то одлучи да учини, ревизор у пасусу у вези са осталим питањима у извештају ревизора наводи:

- (а) да је ревизију финансијских извештаја за претходни период вршио претходни ревизор;
- (б) врсту мишљења које је изразио претходни ревизор и, ако је мишљење модификовано, разлоге због којих је то учињено, и
- (ц) датум тог извештаја.

Није вршена ревизија финансијских извештаја за претходни период

14. Уколико није вршена ревизија финансијских извештаја за претходни период, нови ревизор у пасусу у вези са осталим питањима у извештају ревизора наводи да није вршена ревизија упоредних износа. Овакав навод, међутим, не ослобађа ревизора одговорности да прикупи довољно адекватних ревизијских доказа да почетна стања не садрже погрешне исказе који материјално могу утицати на финансијске извештаје за текући период. (видети параграф А8)

Упоредни финансијски извештаји

15. Када су презентовани упоредни финансијски извештаји, мишљење ревизора се позива на сваки период за који су презентовани финансијски извештаји и о ком је изражено ревизијско мишљење. (видети параграфе А9-А10)

16. Приликом извештавања о финансијским извештајима за претходни период а у вези са ревизијом текућег периода, уколико се мишљење ревизора о тим финансијским извештајима за претходни период разликује од мишљења које је ревизор претходно изразио, ревизор треба да изнесе суштинске разлоге за различито мишљење у пасусу у вези са осталим питањима у складу са ISA 706 (ревидиран). (видети параграф А11)

Ревизија финансијских извештаја за претходни период извршена од стране претходног ревизора

17. Уколико је ревизију финансијских извештаја за претходни период вршио претходни ревизор, поред изражавања мишљења о финансијским извештајима за текући период, ревизор у пасусу у вези са осталим питањима наводи:

- (а) да је ревизију финансијских извештаја за претходни период вршио претходни ревизор;
- (б) врсту мишљења које је изразио претходни ревизор и, ако је мишљење модификовано, разлоге због којих је то учињено, и
- (ц) датум тог извештаја,

Осим уколико је извештај претходног ревизора о финансијским извештајима за претходни период поново издат заједно са финансијским извештајима.

18. Уколико ревизор закључи да постоји материјално погрешан исказ који утиче на финансијске извештаје за претходни период о којима је претходни ревизор известио без модификација, ревизор треба да обавести одговарајући ниво руководства о погрешном исказу и, осим уколико нису сва лица овлашћена за управљање укључена у руковођење ентитетом и лица овлашћена за управљање и захтева да претходни ревизор буде о томе обавештен. Уколико су финансијски извештаји за претходни период измењени, и претходни ревизор се слаже да изда нови извештај ревизора о измењеним финансијским извештајима за претходни период, ревизор извештава само о текућем периоду. (видети параграф А12)

Није вршена ревизија финансијских извештаја за претходни период

19. Уколико није вршена ревизија финансијских извештаја за претходни период, ревизор треба да наведе у пасусу у вези са осталим питањима да упоредни финансијски извештаји нису били

предмет ревизије. Овакав навод, међутим, не ослобађа ревизора одговорности да прикупи довољно адекватних ревизијских доказа да почетна стања не садрже погрешне исказе који материјално могу утицати на финансијске извештаје за текући период (видети параграф А13)

* * *

Примена и остала објашњења

Ревизијски поступци

Писане изјаве (видети параграф 9)

А1. У случају упоредних финансијских извештаја, писане изјаве се захтевају за све периоде који се помињу у мишљењу ревизора јер руководство мора поново да потврди да су писане изјаве које је раније дало у вези са претходним периодом и даље одговарајуће. У случају упоредних износа, писане изјаве се захтевају само за финансијске извештаје за текући период зато што ревизор изражава мишљење о тим финансијским извештајима, који укључују упоредиве износе. Међутим, ревизор захтева конкретну писану изјаву о било којој измени која је начињена како би се исправио материјално погрешан исказ у финансијским извештајима за претходни период а која утиче на упоредне информације.

Ревизијско извештавање

Упоредни износи

Нема позивања у мишљењу ревизора (видети параграф 10)

А2. У мишљењу ревизора се не врши позивање на упоредне износе јер се мишљење ревизора односи на финансијске извештаје за текући период у целини, укључујући и упоредне цифре. Нерешена модификација у извештају ревизора о претходном периоду (видети параграф 11)

А3. Када раније издати извештај ревизора за претходни период садржи квалификовано мишљење, уздржавање од изражавања мишљења или негативно мишљење, а разлози који су условили модификацију су отклоњени и правилно рачуноводствено обухваћени или обелодањени у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања, мишљење ревизора о текућем периоду не мора да се позива на претходну модификацију.

А4. Уколико је раније изражено модификовано мишљење ревизора о претходном периоду, може се десити да разлози који су условили модификовано мишљење, иако нерешени можда нису релевантни за износе текућег периода. Међутим, може бити неопходно изрази квалификовано мишљење, уздржавање од изражавања мишљења или негативно мишљење (у зависности од тога шта је прикладно) о финансијским извештајима за текући период, због ефеката или могућих ефеката нерешеног питања на упоредивост износа текућег периода и упоредних износа.

А5. Примери извештаја ревизора у ситуацији када извештај ревизора о претходном периоду укључује модификовано мишљење и питање које узрокује модификовање није решено, су приказани у Примерима 1 и 2 датим у Прилогу.

Погрешни искази у финансијским извештајима за претходни период (видети параграф 12)

А6. Када финансијски извештаји за претходни период који имају погрешне исказе нису измењени и извештај ревизора није поново издат, али су упоредни износи адекватно измењени или су извршена одговарајућа обелодањивања у финансијским извештајима за текући период, извештај ревизора може садржати пасус којим се скреће пажња, у коме се описују околности и позива, где је то релевантно, на обелодањивања која у потпуности описују питање које се може наћи у финансијским извештајима (видети ISA 706 (ревидиран)).

Ревизија финансијских извештаја за претходни период извршена од стране претходног ревизора (видети параграф 13)

А7. Пример извештаја ревизора у ситуацији када је ревизију финансијских извештаја за претходни период извршио претходни ревизор, а закон или регулатива, не забрањују ревизору да се позове на извештај претходног ревизора о упоредним износима, се налази у Примеру 3 у Прилогу.

Није вршена ревизија финансијских извештаја за претходни период (видети параграф 14)

А8. Ако ревизор није успео да прибави довољно адекватних ревизијских доказа у вези са почетним салдима, ISA 705 (ревидиран) захтева од ревизора да изрази квалификовано мишљење или уздржавање од изражавања мишљења, по потреби, о финансијским извештајима у складу са ISA 705

(ревидиран). Ако се ревизор суочио са значајним тешкоћама у прибављању довољно адекватних ревизијских доказа да почетна салда не садрже погрешне исказе који материјално утичу на финансијске извештаје за текући период, ревизор може да одреди да је ово кључно ревизијско питање у складу са ISA 701.

Упоредни финансијски извештаји

Позивање у мишљењу ревизора (видети параграф 15)

A9. Будући да се извештај ревизора о упоредним финансијским извештајима односи на финансијске извештаје за све презентоване периоде, ревизор може изразити квалификовано мишљење или негативно мишљење, уздржавање од изражавања мишљења или може укључити пасус којим се скреће пажња у вези са једним или више периода, и изразити другачије мишљење о финансијским извештајима за други период.

A10. Пример извештаја ревизора у ситуацији када се од ревизора захтева да извести о финансијским извештајима за претходни и текући период, у вези са ревизијом за текућу годину и претходни период укључује модификовано мишљење и питање које узрокује модификовање није решено, дат је у Примеру 4 у Прилогу.

Мишљење о финансијским извештајима за претходни период је другачије у односу на претходно изражено мишљење (видети параграф 16)

A11. Приликом извештавања о финансијским извештајима за претходни период а у вези са ревизијом текућег периода, мишљење изражено о финансијским извештајима за претходни период може бити другачије од мишљења које је претходно изражено, уколико ревизор током ревизије текућег периода постане свестан околности или догађаја који материјално утичу на финансијске извештаје о претходном периоду. У неким правним системима, ревизор може имати додатне одговорности извештавања које су осмишљене да спрече будуће ослањање на претходно издат извештај ревизора о финансијским извештајима за претходни период.

Ревизија финансијских извештаја за претходни период извршена од стране претходног ревизора (видети параграф 18)

A12. Претходни ревизор некада није у могућности или не жели да поново објави извештај ревизора о финансијским извештајима за претходни период. У пасусу у вези са осталим питањима у извештају ревизора се може навести да је претходни ревизор извештавао о финансијским извештајима за претходни период пре измене. Поред тога, уколико је ревизор ангажован да врши ревизију и прикупи довољно адекватних ревизијских доказа који поткрепљују адекватност ове измене, у извештај ревизора се може такође укључити и следећи пасус:

Као део ревизије финансијских извештаја за 20X2, такође смо извршили ревизију корекција које су описане у Напмени X и које су извршене приликом измене финансијских извештаја за 20X1. По нашем мишљењу, корекције су одговарајућа и адекватно су извршене. Нисмо ангажовани да извршимо ревизију, преглед или било какве поступке у вези са финансијским извештајима компаније за 20X1 осим оних који се тичу корекција и, у складу са тим, не изражавамо мишљење или било какво уверавање о финансијским извештајима за 20X1 као целини.

Није вршена ревизија финансијских извештаја за претходни период (видети параграф 19)

A13. Ако ревизор није успео да прибави довољно адекватних ревизијских доказа у вези са почетним салдима, ISA 705 (ревидиран) захтева од ревизора да изрази квалификовано мишљење или уздржавање од изражавања мишљења, по потреби, о финансијским извештајима у складу са ISA 705 (ревидиран). Ако се ревизор суочио са значајним тешкоћама у прибављању довољно адекватних ревизијских доказа да почетна салда не садрже погрешне исказе који материјално утичу на финансијске извештаје за текући период, ревизор може да одреди да је ово кључно ревизијско питање у складу са ISA 701.

¹SA 510, *Прва ревизијска ангажовања – почетна стања*

²SA 560, *Накнадни догађаји*, параграфи 14-17.

³SA 580, *Писане изјаве*, параграф 14.

⁴SA 510, параграф 6.

'SA 706 (ревидиран), *Пасус којим се скреће пажња и пасус у вези са осталим питањима у извештају независног ревизора*, параграф 8.

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

'SA 510, параграф 6.

'SA 705 (ревидиран), *Модификације мишљења у извештају независног ревизора*

'SA 701 (ревидиран), *Саопштавање кључних ревизијских питања у извештају независног ревизора*