

МЕЂУНАРОДНИ СТАНДАРД РЕВИЗИЈЕ 510

ПРВА РЕВИЗИЈСКА АНГАЖОВАЊА – ПОЧЕТНА СТАЊА

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

САДРЖАЈ

Параграф

Увод

Делокруг овог ISA	1	
Датум ступања на снагу		2
Циљ	3	
Дефиниције	4	
Захтеви		
Ревизијски поступци	5–9	
Ревизијски закључци и извештавање		10–13
Примена и остала објашњења		
Ревизијски поступци	A1–A7	
Закључци ревизије и извештавање		A8–A9
Примери ревизијских извештаја са модификованим мишљењима		

Међународни стандард ревизије (ISA) 510, *Прва ревизијска ангажовања - почетна стања* треба тумачити у контексту ISA 200, *Опти циљеви независног ревизора и спровођење ревизије у складу са Међународним стандардима ревизије.*

Увод

Делокруг овог ISA

- Овај Међународни стандард ревизије (ISA) се бави одговорностима ревизора у вези са почетним стањима када се ревизијско ангажовање врши први пут. Поред износа у финансијским извештајима, почетна стања обухватају питања која треба обелоданити, а која су постојала на почетку периода, као што су потенцијалне и преузете обавезе. Када финансијски извештаји садрже упоредне финансијске информације, такође се примењују захтеви и смернице из ISA 710. ISA 30⁰ садржи додатне захтеве и смернице о активностима пре почетка прве ревизије.

Датум ступања на снагу

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

Циљ

- Код првог ревизијског ангажовања, циљем ревизора је да прибави довољне и адекватне ревизијске доказе:
 - да почетна стања не садрже погрешне исказе који материјално утичу на финансијске извештаје текућег периода; и
 - да се одговарајуће рачуноводствене политике одражавају у почетним стањима доследно примењене у финансијским извештајима текућег периода или да су промене рачуноводствених политика правилно рачуноводствено обухваћене и обелодањене, у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања.

Дефиниције

- За потребе Међународних стандарда ревизије наведени појмови имају следеће значење:
 - Прво ревизијско ангажовање – Ангажовање када:
 - Није вршена ревизија финансијских извештаја за претходни период; или

- (ii) Ревизију финансијских извештаја за претходни период је обавио претходни ревизор.
- (б) Почетна стања – Почетна стања су она салда на појединим рачунима која постоје на почетку периода. Почетна стања су заснована на закључним стањима претходног периода и одражавају ефекте пословних трансакција и примењених рачуноводствених политика у претходном периоду. Почетна стања такође укључују питања која захтевају обелодањивања која су постојала на почетку периода, као што су потенцијалне и преузете обавезе.
- (ц) Претходни ревизор – Претходни ревизор је ревизор из друге ревизорске фирме, који је вршио ревизију финансијских извештаја неког ентитета у претходном периоду и који је замењен садашњим ревизором.

Захтеви

Ревизијски поступци

Почетна стања

5. Ревизор треба да прочита најновије финансијске извештаје, уколико их има, као и извештај претходног ревизора о њима, уколико постоји, како би добио информације које су значајне за почетна стања, укључујући и обелодањивања.
6. Ревизор треба да прикупи довољно адекватних ревизијских доказа о томе да ли почетна стања садрже погрешне исказе који материјално утичу на финансијске извештаје за текући период: (видети параграфе А1-А2)
- (а) Утврђивањем да ли су закључна стања претходног периода тачно пренета у текући период или су, где је то прикладно, измењена;
- (б) Утврђивањем да почетна стања одражавају примену одговарајућих рачуноводствених политика; и
- (ц) Обављањем једне или више од наредних радњи: (видети параграфе А3-А7)
- (i) У случају да је вршена ревизија финансијских извештаја за претходну годину, прегледом радних папира претходног ревизора како би прибавио доказе о почетним стањима;
- (ii) Проценом да ли ревизијски поступци обављени у текућем периоду пружају доказе који су релевантни за почетна стања; или
- (iii) Обављањем специфичних ревизијских поступака ради прибављања доказа о почетним стањима.
7. Уколико ревизор прикупи ревизијске доказе да почетна стања садрже погрешне исказе који могу материјално значајно да утичу на финансијске извештаје о текућем периоду, ревизор треба да спроведе додатне ревизијске поступке који су одговарајући у одређеним околностима, како би утврдио ефекат на финансијске извештаје текућег периода. Уколико ревизор закључи да такви погрешни искази постоје у финансијским извештајима за текући период, ревизор треба да саопшти постојање погрешних исказа одговарајућем нивоу руководства или лицима овлашћеним за управљање, у складу са ISA 450.

Доследност рачуноводствених политика

8. Ревизор треба да прикупи довољно адекватних ревизијских доказа о томе да ли се рачуноводствене политике одражавају у почетним стањима, доследно примењују у финансијским извештајима за текући период, и да ли су промене у рачуноводственим политикама адекватно узете рачуноводствено обухваћене и презентоване и обелодањене у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања.

Релевантне информације у извештају претходног ревизора

9. Уколико је ревизију финансијских извештаја за претходни период обавио претходни ревизор и уколико је издао модификовано мишљење, ревизор треба да процени ефекат питања које су за последицу имале модификацију мишљења, приликом процене ризика материјално погрешних

исказа у финансијским извештајима за текући период, у складу са ISA 315 (ревидиран).

Ревизијски закључци и извештавање

Почетна стања

10. Уколико ревизор не може да прикупи довољно адекватних ревизијских доказа у вези са почетним стањима, ревизор треба да изда квалификовано мишљење или да се уздржи од изражавања мишљења о финансијским извештајима, у складу са ISA 705 (ревидиран) (видети параграф А8)
11. Уколико ревизор закључи да почетна стања садрже погрешне исказе који материјално значајно утичу на финансијске извештаје текућег периода, и уколико ефекат погрешних исказа није правилно рачуноводствено обухваћен и адекватно обелодањен, ревизор треба да изрази квалификовано мишљење или негативно мишљење, зависно од тога које је примерено.

Доследност рачуноводствених политика

12. Ако ревизор закључи да:
 - (а) Рачуноводствене политике текућег периода нису доследно примењиване у вези са почетним стањима у складу са применљивим оквирима финансијског извештавања; или
 - (б) Промена у рачуноводственим политикама није правилно рачуноводствено обухваћена или адекватно презентована или обелодањена у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања,

ревизор треба да изда квалификовано мишљење или негативно мишљење, зависно од тога шта је примерено, у складу са ISA 705 (ревидиран).

Модификација мишљења у извештају претходног ревизора

13. Уколико мишљење претходног ревизора о финансијским извештајима о прошлом периоду садржи модификацију по основу питања које је и даље релевантно и материјално значајно за финансијске извештаје за текући период, ревизор треба да модификује мишљење ревизора о финансијским извештајима за текући период у складу са ISA 705 (ревидиран) или ISA 710. (видети параграф А9)

* * *

Примена и остала објашњења

Ревизијски поступци

Разматрања која су специфична за ентитете у јавном сектору
(видети параграф 6)

А1. У јавном сектору, могу постојати правна или законска ограничења у вези са информацијама које садашњи ревизор може добити од претходног ревизора. На пример, уколико је раније обављена ревизија ентитета у јавном сектору од стране законски именованог ревизора (на пример, од стране државног ревизора, или друге адекватно квалификоване особе коју је именовао државни ревизор) и ако је тај ентитет приватизован, могућност приступа радним папирима и другим информацијама које законом именовани ревизор може дати новопостављеном ревизору може бити ограничен законима и прописима о приватности и поверљивости. У ситуацијама када је таква комуникација ограничена, ревизијски докази се можда морају прикупљати на друге начине, и уколико није прикупљено довољно адекватних ревизијских доказа мора се разматрати ефекат на мишљење ревизора.

А2. Ако законом постављени ревизор ангажује ревизијску фирму да обави ревизију ентитета у јавном сектору, и законом постављени ревизор ангажује ревизијску фирму а да то није фирма која је радила ревизију финансијских извештаја ентитета у јавном сектору у претходном периоду, ово се обично не сматра променом ревизора. У зависности од природе споразума о пружању услуга, међутим, ревизијско ангажовање се може сматрати првим ревизијским ангажовањем из угла ревизора приватног сектора и овај ISA се примењује.

Почетна стања (видети параграф 6(ц))

А3. Природа и обим ревизијских поступака неопходних за прикупљане довољно адекватних

ревизијских доказа о почетним стањима зависи од питања као што су:

- Рачуноводствене политике које примењује ентитет.
- Природа салда на рачуну, класе трансакција и обелодањивања и ризици материјално погрешних исказа у финансијским извештајима за текући период.
- Значај почетних стања за финансијске извештаје за текући период.
- Да ли је извршена ревизија финансијских извештаја за претходни период и, уколико је то случај, да ли је претходни ревизор издао модификовано мишљење.

A4. Када је извршена ревизија финансијских извештаја претходног периода од стране другог ревизора, садашњи ревизор може да буде у могућности да прибави довољан и адекватан ревизијски доказ у односу на почетна стања прегледом ревизијске документације претходног ревизора. У таквим околностима, садашњи ревизор треба такође да размотри професионалну стручност и независност претходног ревизора.

A5. Релевантни етички и професионални захтеви усмеравају комуникацију између тренутног и претходног ревизора.

A6. За обртну имовину и краткорочне обавезе, ревизијски доказ обично може да се обезбеди путем ревизијских поступака који се обављају у односу на текући период. На пример, наплата (плаћање) почетних стања рачуна потраживања (обавеза) у току текућег периода обезбеђује ревизијске доказе о њиховом постојању, правима и обавезама, комплетности и вредности на почетку периода. У случају залиха, међутим, биће знатно теже за ревизора да се увери о залихама на почетку периода. Стога су обично неопходни додатни ревизијски поступци, и један или више поступака који су дати наставку могу пружити довољно адекватних ревизијских доказа:

- посматрање пописа залиха и усаглашавање стања по попису са количинама на почетку периода.
- Обављање ревизијских поступака за проверу вредности ставки почетних залиха.
- Обављање ревизијских поступака за проверу бруто добити и разграничења између обрачунских периода.

A7. За сталну имовину и дугорочне обавезе, као што су основна средства, улагања, дугорочни кредити, неки ревизијски докази се могу прикупити испитивањем рачуноводствених евиденција и других информација на којима се заснивају почетна стања. У извесним случајевима, ревизор ће бити у могућности да прибави ревизијски доказ о почетним стањима путем потврде од трећих лица, на пример за дугорочне кредите и улагања. У другим случајевима, ревизор ће можда морати да изврши додатне ревизијске поступке.

Закључци ревизије и извештавање

Почетна стања (видети параграф 10)

A8. У ISA 705 (ревидиран) се наводе захтеви и упутства у вези са околностима које могу да узрокују модификацију мишљења ревизора о финансијским извештајима, врсти мишљења које је одговарајуће у датим околностима, и садржају извештаја ревизора када је мишљење ревизора модификовано. Немогућност ревизора да прикупи довољно адекватних ревизијских доказа о почетним стањима може узроковати неку од наведених модификација мишљења у извештају ревизора:

(а) Квалификовано мишљење или уздржавање од изражавања мишљења, у зависности од онога што је одговарајуће у датим околностима; или

(б) Осим уколико није забрањено законом или прописом, квалификовано мишљење или уздржавање од изражавања мишљења, где је то прикладно, у вези са резултатима пословања и токовима готовине, и немодификовано мишљење у вези са финансијском позицијом.

У Прилогу се налазе илустративни примери ревизијских извештаја.

Модификација мишљења у извештају претходног ревизора

(видети параграф 13)

A9. У неким околностима, модификација мишљења претходног ревизора не мора бити значајна нити имати материјални ефекат на мишљење о финансијским извештајима за текући период. Ово може бити случај када су, на пример, постојала ограничења делокруга у претходном периоду, али су разлози за ова ограничења отклоњени у текућем периоду.

'SA 300, Планирање ревизије финансијских извештаја

'SA 450, Процена погрешних исказа идентификованих током ревизије, параграфи 8 и 12.

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

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