

МЕЂУНАРОДНИ СТАНДАРД РЕВИЗИЈЕ 580

ПИСАНЕ ИЗЈАВЕ

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

САДРЖАЈ

Параграф

Увод

Делокруг овог ISA	1–2
Писане изјаве као ревизијски доказ	3–4
Датум ступања на снагу	5

Циљеви 6

Дефиниције 7–8

Захтеви

Руководство од ког су захтеване писане изјаве.....	9
Писане изјаве о одговорностима руководства.....	10–12
Остале писане изјаве	13
Датум и период(и) који су обухваћени писаним изјавама	14
Форма писаних изјава	15
Сумња у поузданост писаних изјава и недостављање захтеваних писаних изјава	16–20

Примена и остала објашњења

Писане изјаве као ревизијски доказ	A1
Руководство од ког су захтеване писане изјаве.....	A2–A6
Писане изјаве о одговорностима руководства.....	A7–A9
Остале писане изјаве	A10–A13
Саопштавање граничног износа.....	A14
Датум и период(и) који су обухваћени писаним изјавама	A15–A18
Форма писаних изјава	A19–A21
Комуникација са лицима овлашћеним за управљање	A22
Сумња у поузданост писаних изјава и недостављање захтеваних писаних изјава	A23–A27

Прилог 1: Списак Међународних стандарда ревизије који садрже захтеве који се тичу писаних изјава

Прилог 2: Илустративни пример писма са изјавом руководства

Међународни стандард ревизије (ISA) 580, *Писане изјаве* 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 за прибављање писаних изјава од руководства и, где је то применљиво, лица овлашћених за управљање, приликом

ревизије финансијских извештаја.

2. У Прилогу 1 су наведени остали Међународни стандарди ревизије који захтевају писане изјаве о одређеним предметним питањима. Специфични захтеви у погледу писаних изјава који су наведени у осталим Међународним стандардима ревизије не ограничавају примену овог ISA.

Писане изјаве као ревизијски доказ

3. Ревизијски доказ представља информације које је користио ревизор приликом доношења закључака на којима заснива мишљење. Писане изјаве су неопходне информације које ревизор захтева у вези са ревизијом финансијских извештаја ентитета. У складу са тим, као и одговори на питања, писане изјаве представљају ревизијске доказе. (видети параграф A1)

4. Иако писане изјаве пружају неопходне ревизијске доказе, оне самостално не пружају довољно адекватних ревизијских доказа о било ком од питања којима се баве. Штавише, чињеница да је руководство дало поуздану писану изјаву не утиче на природу или обим осталих ревизијских доказа које ревизор прибавља о томе да ли је руководство испунило своје одговорности или о конкретним тврдњама.

Датум ступања на снагу

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

Циљеви

6. Циљеви ревизора су:

(а) Да прибави писане изјаве од руководства и, где је то применљиво, лица овлашћених за управљање у којима они наводе да верују да су испунили своје одговорности у вези са припремом финансијских извештаја као и да гарантују потпуност информација које су достављене ревизору;

(б) Да обезбеди подршку за друге ревизијске доказе који су релевантни за финансијске извештаје или конкретне тврдње у финансијским извештајима у виду писаних изјава уколико ревизор сматра да су неопходне или захтеване другим Међународним стандардима ревизије; и

(ц) Да на адекватан начин одговори на писане изјаве које је доставило руководство и, где је то применљиво, лица овлашћена за управљање; или уколико руководство или, где је то применљиво, лица овлашћена за управљање нису доставили писане изјаве које је ревизор захтевао.

Дефиниције

7. За потребе Међународних стандарда ревизије наведени појмови имају следеће значење: Писана изјава – Писане изјаве руководства дате ревизору у циљу потврђивања одређених питања или подршке другим ревизијским доказима. Изјаве руководства у овом контексту не укључују финансијске извештаје, тврдње у њима, или помоћне књиге и евиденцију.

8. За потребе овог ISA, појам “руководство” треба читати као “руководство и, где је то применљиво, лица овлашћена за управљање.” Такође, у случају оквира фер презентације, руководство је одговорно за припрему и објективну и истиниту презентацију финансијских извештаја у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања; или припрему финансијских извештаја *који дају истинит и објективан приказ* у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања.

Захтеви

Руководство од ког су захтеване писане изјаве

9. Ревизор захтева писане изјаве од руководства које има адекватне одговорности за припрему финансијских извештаја и знање о релевантним питањима. (видети параграфе A2-A6)

Писане изјаве о одговорностима руководства

Израда финансијских извештаја

10. Ревизор од руководства захтева писане изјаве да је оно испунило своје одговорности у вези са припремом финансијских извештаја, у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања, укључујући, где је то релевантно, њихову објективну и истиниту презентацију, као што је наведено у условима ревизијског ангажовања. (видети параграфе A7-A9, A14, A22)

Дате информације и свеобухватност трансакција

11. Ревизор од руководства захтева писане изјаве:

(а) Да је руководство доставило ревизору све релевантне информације и омогућило му приступ у складу са договореним условима ревизијског ангажовања и

(б) Да су све трансакције евидентирани и исказане у финансијским извештајима. (видети параграфе А7-А9, А14, А22)

Опис одговорности руководства у писаним изјавама

12. Одговорности руководства се описују у писаним изјавама захтеваним параграфима 10 и 11, на начин на који су ове одговорности описане у условима ревизијског ангажовања.

Остале писане изјаве

13. Остали Међународни стандарди ревизије захтевају да ревизор захтева писане изјаве. Уколико, поред тих обавезних изјава, ревизор закључи да је неопходно да прибави једну или више писаних изјава у циљу подршке ревизијским доказима који су релевантни за финансијске извештаје или једну или више конкретних тврдњи у финансијским извештајима, ревизор захтева такву другу писану изјаву. (видети параграфе А10-А13, А14, А22)

Датум и период(и) који су обухваћени писаним изјавама

14. Датум писане изјаве треба да буде бити што је могуће ближи датуму извештаја ревизора о финансијским извештајима, али не после тог датума. Писане изјаве се односе на све финансијске извештаје и периоде који су обухваћени извештајем ревизора. (видети параграфе А15-А18)

Форма писаних изјава

15. Писана изјава би требало да буде у форми писма које је адресирано на ревизора. Уколико закон или регулатива захтевају да руководство даје писана саопштења за јавност о својим одговорностима, и ревизор утврди да та саопштења садрже неке или све изјаве које се захтевају у складу са параграфима 10 или 11, значајна питања која су покривена тим саопштењима не морају да буду укључена у писаној изјави. (видети параграфе А19-А21)

Сумња у поузданост писаних изјава и недостављање захтеваних писаних изјава

Сумња у поузданост писаних изјава

16. Уколико код ревизора постоји забринутост у вези са компетентношћу, интегритетом, етичким вредностима или савесношћу руководства, или њиховој посвећености примени или поштовању поменутих вредности, ревизор треба да утврди ефекте које та забринутост може имати у погледу поузданости изјава (усмених или писаних) и ревизијске доказе уопште. (видети параграфе А24-А25)

17. Посебно, уколико писане изјаве нису у сагласности са другим ревизијским доказима, ревизор обавља ревизијске поступке како би покушао да реши то питање. Уколико питање остане нерешено, ревизор поново разматра процену компетентности, интегритета, етичких вредности или савесности руководства или њихове посвећености примени или поштовању поменутих вредности, и утврђује ефекте које та забринутост може имати у погледу поузданости изјава (усмених или писаних) и ревизијских доказа уопште. (видети параграф А23)

18. Уколико ревизор закључи да писане изјаве нису поуздане, ревизор предузима одговарајуће активности, укључујући утврђивање могућих ефеката на мишљење у извештају ревизора у складу са ISA 705 (ревидиран) и узимајући у обзир захтев из параграфа 20 овог ISA.

Недостављање захтеваних писаних изјава

19. Уколико руководство не достави једну или више захтеваних писаних изјава, ревизор:

(а) Расправља о овом питању са руководством;

(б) Поново процењује интегритет руководства и ефекат који то може имати у погледу поузданости изјава (усмених и писаних) и ревизијских доказа уопште; и

(ц) Предузима неопходне мере, укључујући утврђивање могућих ефеката на мишљење у извештају ревизора у складу са ISA 705 (ревидиран), узимајући у обзир захтев из параграфа 20 овог ISA.

Писане изјаве о одговорностима руководства

20. Ревизор се уздржава од изражавања мишљења о финансијским извештајима у складу са ISA 705 (ревидиран) уколико:

- (а) Ревизор закључи да постоји такав степен сумње у интегритет руководства који за последицу има да достављене писане изјаве које су захтеване параграфима 10 и 11 нису поуздане; или
- (б) Руководство није доставило писане изјаве које су захтеване параграфима 10 и 11. (видети параграфе A26-A27)

* * *

Примена и остала објашњења

Писане изјаве као ревизијски доказ

(видети параграф 3)

A1. Писане изјаве представљају значајан извор ревизијских доказа. Уколико руководство модификује или не достави захтеване писане изјаве, то може упозорити ревизора на могућност да постоји један или више значајних проблема. Такође, захтев за достављање писаних изјава, уместо усмених, у већини случајева може навести руководство да ствари схвати озбиљније, и на тај начин побољша квалитет изјава.

Руководство од ког су захтеване писане изјаве

(видети параграф 9)

A2. Писане изјаве се захтевају од оних лица која су одговорна за припрему финансијских извештаја. То могу бити различита лица у зависности од управљачке структуре ентитета и релевантног закона или регулативе; међутим, руководство (пре него лица овлашћена за управљање) је најчешће одговорна страна. Писане изјаве се тако могу захтевати од извршног или финансијског директора ентитета, или особа које су на сличним позицијама у ентитету али које немају та звања. У неким околностима, међутим, друге стране, као што су лица овлашћена за управљање, су одговорна за припрему финансијских извештаја.

A3. Због одговорности за припрему финансијских извештаја, и управљање пословањем ентитета, очекује се да руководство има довољно знања о поступцима ентитета за сврхе припреме и презентовања финансијских извештаја и тврдњи на којима се заснивају писане изјаве.

A4. У неким случајевима, међутим, руководство може одлучити да испита друга лица која учествују у припреми и презентацији финансијских извештаја и повезаних тврдњи, укључујући и појединце који поседују специјализована знања у вези са питањима која су предмет писаних изјава. Ти појединци могу бити:

- Актуар који је одговоран за актуарски утврђене рачуноводствене мере.
- Запослени инжењери који могу бити одговорни и имати специјализовано знање о обавезама у погледу животне средине.
- Интерни саветник који може пружити информације од суштинског значаја за правне тврдње.

A5. У неким случајевима, руководство може изразити резерву у писаним изјавама, наводећи да су изјаве дате у складу са њиховим најбољим знањем и уверењем. Разумно је да ће ревизор прихватити такву формулацију уколико је уверен да су изјаве дала лица са адекватним одговорностима и знањем у вези са питањима која су обухваћена изјавама.

A6. Како би се нагласила потреба да руководство да изјаве које се заснивају на чињеницама, ревизор може захтевати од руководства да у писане изјаве укључе потврду да су извршили сва испитивања која су сматрала за потребна да би били у позицији да дају захтевану писану изјаву. Не очекује се да ће таква испитивања подразумевати формалан интерни поступак ван оних који су већ установљени у ентитету.

Писане изјаве о одговорностима руководства (видети параграфе 10-11)

A7. Ревизијски докази прибављени током ревизије да је руководство испунило одговорности наведене у параграфима 10 и 11 нису довољни без добијања потврде од руководства у којој наводи да верује да је испунило своје одговорности. То је због тога што ревизор не може само на основу осталих ревизијских доказа да доноси суд да ли је руководство припремило и презентовало финансијске извештаје и доставило информације ревизору на основу договореног прихватања и разумевања својих одговорности. На пример, ревизор не може да закључи да је руководство ревизору доставило све релевантне информације које су договорене у условима ревизијског ангажовања без постављања питања да ли су те информације достављене и примања потврде да јесу.

A8. Писане изјаве захтеване параграфима 10 и 11 се заснивају на договореном прихватању и разумевању руководства о својим одговорностима, у складу са условима ревизијског ангажовања и уз захтевање потврде да их је оно испунило. Ревизор може такође захтевати од руководства да поново потврди прихватање и разумевање тих одговорности у виду писане изјаве. Ово је честа пракса у неким правним системима, али може бити посебно подесна у случајевима када:

- Лица која су потписала услове ревизијског ангажовања у име ентитета више немају релевантне одговорности;
- Су услови ревизијског ангажовања одређени претходне године;
- Постоји индикација да руководство погрешно разуме те одговорности; или
- Промене у околностима чине тај поступак адекватним.

У складу са захтевима ISA 210, таква поновна потврда прихватања и разумевања од стране руководства не може имати напомену да је дата у складу са најбољим знањем и уверењем руководства (као што је наведено у параграфу А5 овог ISA).

Разматрања која су специфична за ентитете у јавном сектору

A9. Мандат за ревизије финансијских извештаја у ентитетима јавног сектора може бити шири од оног у другим ентитетима. Као резултат тога, претпоставка која се односи на одговорности руководства, а на којој се заснива ревизија финансијских извештаја ентитета јавног сектора може наметнути потребу за додатним писаним изјавама. Ово може да обухвата писане изјаве којима се потврђује да су трансакције и догађаји извршени у складу са законом, регулативом или другим прописима.

Остале писане изјаве (видети параграф 13)

Додатне писане изјаве о финансијским извештајима

A10. Поред писаних изјава захтеваних параграфом 10, ревизор може сматрати да је неопходно да захтева друге писане изјаве о финансијским извештајима. Такве писане изјаве могу бити додатак, али не чине део писане изјаве захтеване параграфом 10. Оне могу да обухватају изјаве о томе:

- Да ли је одабир и примена рачуноводствених политика адекватна; и
 - Да ли су следећа питања, уколико су релевантна у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања, препозната, одмерена, презентована и обелодањена у складу са тим оквиром:
- Планови или намере које могу утицати на књиговодствену вредност или класификацију имовине и обавеза;
- Обавезе, како стварне тако и потенцијалне;
- Власништву или контроли над имовином, о залагама или другим теретима на имовини, и имовини која је заложена као колатерал, и
- Аспекти закона, регулативе и уговорних споразума који могу утицати на финансијске извештаје, укључујући неусклађеност.

Додатне писане изјаве о информацијама које су достављене ревизору

A11. Поред писаних изјава захтеваних параграфом 11, ревизор може сматрати да је неопходно да од руководства захтева да му достави писане изјаве да је ревизору саопштило све недостатке у интерној контроли којих је свесно.

Писане изјаве о специфичним тврдњама

A12. Када прибавља доказе о расуђивању и намерама или их процењује, ревизор може да разматра следеће:

- Претходно искуство ентитета у испуњавању наведених намера.
- Разлози због којих ентитет бира одређени смер активности.
- Способност ентитета да спроведе одређене видове активности.
- Постојање или непостојање било којих других информација које су могле бити прибављене током ревизије а које могу бити у супротности са расуђивањем или намером руководства.

A13. Такође, ревизор може сматрати да је неопходно да од руководства захтева писане изјаве о одређеним тврдњама у финансијским извештајима; нарочито у циљу подршке разумевању које је ревизор стекао на основу других ревизијских доказа о расуђивању или намери у вези са конкретном тврдњом или њеном потпуношћу. На пример, уколико је намера руководства значајна као основа за

вредновање инвестиција, можда неће бити могуће прибављање довољно адекватних ревизијских доказа без писаних изјава руководства о намерама. Иако те писане изјаве пружају неопходне ревизијске доказе, оне самостално не пружају довољно адекватних ревизијских доказа о тој тврдњи.

Саопштавање граничног износа (видети параграфе 10-11, 13)

A14. ISA 450 захтева од ревизора да сабере све погрешне исказе који су уочени током ревизије, осим оних који су очигледно безначајни. Ревизор може утврдити колико износи праг изнад ког погрешни искази не могу бити сматрани очигледно безначајним. На исти начин, ревизор може размотрити саопштавање овог износа руководству због захтеваних писаних изјава.

Датум и период(и) који су обухваћени писаним изјавама

(видети параграф 14)

A15. Будући да су писане изјаве неопходан ревизијски доказ, мишљење ревизора не може бити изнето, и извештај ревизора не може носити датум који је пре датума писане изјаве. Такође, будући да се ревизор бави догађајима који су се десили до датума извештаја ревизора, то може захтевати прилагођавање или обелодањивање у финансијским извештајима, а писане изјаве ће имати датум који је најближи али није након датума извештаја ревизора о финансијским извештајима.

A16. У неким околностима, може се сматрати подесним да ревизор прибави писане изјаве о одређеној тврдњи у финансијским извештајима у току ревизије. У оваквом случају, може бити неопходно да се захтева ажурирана писана изјава.

A17. Писане изјаве се односе на све периоде који су обухваћени извештајем ревизора јер руководство мора поново да потврди да су њихове претходне писане изјаве у вези са претходним периодима и даље адекватне. Ревизор и руководство се могу сложити да израде писану изјаву којом се ажурирају писане изјаве о претходним периодима, тако што ће проверити да ли постоје измене у тим писаним изјавама и уколико их има, навести које су.

A18. Може доћи до ситуација када тренутно руководство није било присутно током свих периода који су обухваћени извештајем ревизора. Те особе могу тврдити да нису у позицији да доставе неке или све писане изјаве јер нису били на својим позицијама током тог периода. Ова чињеница, међутим, не умањује одговорности ових особа које се тичу финансијских извештаја у целини. У складу са тим, и даље важи захтев према ком ревизор захтева писане изјаве које обухватају целокупан период(е) који је релевантан за ревизију.

Форма писаних изјава (видети параграф 15)

A19. Писане изјаве треба обавезно укључити у писмо руководства намењено ревизору. У неким правним системима, међутим, закон или регулатива могу захтевати од руководства да напише саопштење за јавност о својим одговорностима. Иако је такво саопштење у ствари изјава намењена корисницима финансијских извештаја, или надлежним институцијама, ревизор може утврдити да је то одговарајућа форма писане изјаве у смислу неких или свих захтева који су наведени у параграфима 10 или 11. Као последица тога, релевантна питања која су обрађена у овом саопштењу не морају бити укључена у писану изјаву. Фактори који могу утицати на ову одлуку ревизора укључују:

- Да ли саопштење обухвата потврду о испуњавању одговорности наведених у параграфима 10 или 11.
- Да ли су саопштење издала или одобрила лица од којих би ревизор захтевао релевантне писане изјаве.
- Да ли је копија саопштења достављена ревизору што је ближе могуће али не и након датума извештаја ревизора о финансијским извештајима. (видети параграф 14)

A20. Формално саопштење о усклађености са законом или регулативом, или о одобрењу финансијских извештаја, не садржи довољно информација да би ревизор био уверен да су све неопходне изјаве свесно дате. Начин на који су одговорности руководства приказане у закону или регулативи такође не представља замену за захтеване писане изјаве.

A21. Прилог 2 садржи илустративни пример писане изјаве.

Комуникација са лицима овлашћеним за управљање

(видети параграфе 10-11, 13)

A22. ISA 260 (ревидиран) захтева од ревизора да лица овлашћена за управљање упозна са писаним изјавама које је захтевао од руководства.

Сумња у поузданост писаних изјава и недоставања захтеваних писаних изјава

Сумња у поузданост писаних изјава (видети параграфе 16-17)

A23. У случају уочавања недоследности код једне или више писаних изјава и ревизијских доказа добијених из другог извора, ревизор може размотрити да ли је процена ризика и даље одговарајућа и, уколико није, може ревидирати процену ризика и утврдити природу, време и обим даљих ревизијских поступака како би одговорио на процењене ризике.

A24. Забринутост у вези са компетентношћу, интегритетом, етичким вредностима или савесношћу руководства или њиховој посвећености примени или поштовању поменутих вредности, могу навести ревизора на закључак да је ризик нетачног исказивања у финансијским извештајима од стране руководства такав да се ревизија не може спровести. У таквој ситуацији, ревизор може размотрити повлачење из ревизије, уколико је повлачење могуће у складу са применљивим законом или регулативом, осим уколико лица овлашћена за управљање не примене одговарајуће корективне мере. Те мере, међутим, могу бити недовољне да омогуће ревизору изношење немодификованог мишљења ревизора.

A25. ISA 230 захтева од ревизора да документује значајна питања која се јављају током ревизије, и закључке који су донети о њима, као и значајна професионална просуђивања до којих се дошло приликом доношења тих закључака. Ревизор може уочити значајна питања у вези са компетентношћу, интегритетом, етичким вредностима или савесности руководства или њиховој посвећености примени или поштовању поменутих вредности, и донети закључак да су писане изјаве ипак поуздане. У таквој ситуацији, то значајно питање документује у складу са ISA 230.

Писане изјаве о одговорностима руководства (видети параграф 20)

A26. Као што је објашњено у параграфу А7, ревизор није у могућности да само на основу других ревизијских доказа расуђује о томе да ли је руководство испунило захтеве наведене у параграфима 10 или 11. Зато, уколико, као што је наведено у параграфу 20(а), ревизор закључи да су писане изјаве о овим питањима непоуздане, или уколико руководство не достави писане изјаве, ревизор није у могућности да прибави довољно адекватних ревизијских доказа. Потенцијални ефекти ове немогућности, на финансијске извештаје се не свде само на одређене елементе, рачуне или ставке финансијских извештаја и зато су прожимајући. ISA 705 (ревидиран) захтева од ревизора да се у таквим ситуацијама уздржи од изражавања мишљења о финансијским извештајима.

A27. Писана изјава која је била модификована у односу на ону коју је захтевао ревизор не значи аутоматски да руководство није доставило писану изјаву. Међутим, разлог због ког је вршено модификовање може утицати на мишљење у ревизоровом извештају. На пример:

- У писаној изјави о томе да ли је руководство испунило своје одговорности у вези припреме финансијских извештаја се може навести да руководство верује да су, осим материјалне неусклађености са одређеним захтевом применљивог оквира финансијског извештавања, финансијски извештаји припремљени у складу са тим оквиром. Захтев из параграфа 20 се не примењује јер је ревизор закључио да је руководство доставило поуздане писане изјаве. Међутим, ревизор је у обавези да размотри ефекте неусклађености на мишљење изнето у извештају ревизора у складу са ISA 705 (ревидиран).
- Писане изјаве о одговорности руководства да пружи ревизору све релевантне информације које су договорене ревизијским ангажовањем, могу обухватати изјаву да руководство верује да, осим у случају информација које су уништене у пожару, је ревизору доставило те информације. Захтев из параграфа 20 се не примењује јер је ревизор закључио да је руководство доставило поуздане писане изјаве. Међутим, ревизор је у обавези да размотри прожимајуће ефекте информација уништених у пожару на финансијске извештаје и самим тим, ефекте на мишљење у извештају ревизора у складу са ISA 705.

¹SA 500, *Ревизијски доказ*, параграф 5(ц)

¹SA 210, *Договарање услова ревизијског ангажовања*, параграф 6(б)(i).

¹SA 210, параграф 6(б)(iii).

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

ISA 210, параграф 6(б).

ISA 450, *Процена погрешних исказа идентификованих током ревизије*, параграф 5.

ISA 260, *Комуникација са лицима овлашћеним за управљање*, параграф 16(ц)(ii).

ISA 230, *Ревизијска документација*, параграфи 8(ц) и 10.

ISA 705 (ревидиран), параграф 9.