

МЕЂУНАРОДНИ СТАНДАРД РЕВИЗИЈЕ 706 (ревидиран) ПАСУС КОЈИМ СЕ СКРЕЋЕ ПАЖЊА И ПАСУС У ВЕЗИ СА ОСТАЛИМ ПИТАЊИМА У ИЗВЕШТАЈУ НЕЗАВИСНОГ РЕВИЗОРА

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

САДРЖАЈ

Параграф

Увод

Делокруг овог ISA 1–4
Датум ступања на снагу 5

Циљ 6

Дефиниције 7

Захтеви

Пасус којим се скреће пажња у извештају ревизора 8–9
Пасус у вези са осталим питањима у извештају ревизора 10–11
Комуникација са лицима овлашћеним за управљање 12

Примена и остала објашњења

Однос између пасуса којим се скреће пажња и
кључних ревизијских питања у извештају ревизора A1–A3
Околности у којима пасус којим се
скреће пажња може бити неопходан A4–A6
Укључивање пасуса којим се скреће пажња у извештај ревизора A7–A8
Пасус у вези са осталим питањима у извештају ревизора A9–A15
Позиција пасуса којим се скреће пажња и пасуса
у вези са осталим питањима у извештају ревизора A16–A17
Комуникација са лицима овлашћеним за управљање A18

Прилог 1: Списак Међународних стандарда ревизије
који садрже захтеве у погледу пасуса
којим се скреће пажња

Прилог 2: Списак Међународних стандарда ревизије који садрже
захтеве у погледу пасуса у вези са осталим питањима

Прилог 3: Пример извештаја ревизора који садржи одељак
Кључна ревизијска питања, пасускојим се скреће пажња
и пасус у вези са осталим питањима

Прилог 4: Пример извештаја ревизора који садржи
Квалификовано мишљење услед неусклађености
са применљивим оквиром финансијског извештавања и
који садржи пасус којим се скреће пажња

Међународни стандард ревизије (ISA) 706 (ревидиран), *Пасус којим се скреће пажња и пасусу у вези са осталим питањима у извештају независног ревизора* треба тумачити у складу са ISA 200, *Оптици циљеви независног ревизора и спровођење ревизије у складу са међународним стандардима ревизије.*

Увод

Делокруг овог ISA

1. Овај Међународни стандард ревизије (ISA) се бави питањима додатних саопштавања у извештају ревизора када ревизор процени да је неопходно да:

(а) Скрене пажњу на питање или питања која су презентована или обелодањена у финансијским извештајима, а која су од фундаменталног значаја за разумевање финансијских извештаја од стране корисника; или

(б) Скрене пажњу на питање или питања која нису презентована или обелодањена у финансијским извештајима, а која су релевантна за разумевање ревизије, одговорности ревизора или извештаја ревизора од стране корисника.

2. ISA 70¹ поставља захтеве и даје смернице када ревизор одређује кључна ревизијска питања ревизије и саопштава их у извештају ревизора. Када ревизор укључује одељак Кључна ревизијска питања у извештај ревизора, овај стандард се бави односом између кључних ревизијских питања и додатном комуникацијом у извештају ревизора у складу са овим ISA. (видети параграфе А1-А3)

3. ISA 570 (ревидиран) 2 и ISA 720 (ревидиран) постављају захтеве и дају смернице о комуникацији у извештају ревизора која се односи на начело сталности, односно остале информације.

4. У прилозима 1 и 2 су наведени Међународни стандарди ревизије који садрже конкретне захтеве у вези укључивања пасуса којим се скреће пажња и пасуса у вези са осталим питањима у извештај ревизора. У тим околностима, примењују се захтеви овог ISA у вези положаја ових пасуса. (видети параграф А4)

Датум ступања на снагу

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

Циљ

6. Циљ ревизора, након формирања мишљења о финансијским извештајима, је да привуче пажњу корисника, када је то по процени ревизора неопходно, и то јасним додатним саопштењима у извештају ревизора у вези:

(а) Питања, које иако је адекватно презентовано или обелодањено у финансијским извештајима, има фундаментални значај за разумевање финансијских извештаја од стране корисника; или

(б) Осталих питања, уколико постоје, која су релевантна за разумевање ревизије, одговорности ревизора или извештаја ревизора од стране корисника.

Дефиниције

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

(а) Пасус којим се скреће пажња – Пасус у извештају ревизора који се односи на питање које је адекватно презентовано или обелодањено у финансијским извештајима, а које је од фундаменталног значаја за разумевање финансијских извештаја од стране корисника.

(б) Пасус у вези са осталим питањима – Пасус у извештају ревизора који се односи на питања која нису презентована или обелодањена у финансијским извештајима, а која су, по расуђивању ревизора, релевантна за разумевање ревизије, одговорности ревизора или извештаја ревизора од стране корисника.

Захтеви

Пасус којим се скреће пажња у извештају ревизора

8. Уколико ревизор сматра да је неопходно да корисницима скрене пажњу на питање које је презентовано или обелодањено у финансијским извештајима а које је, по процени ревизора, од фундаменталног значаја за разумевање финансијских извештаја од стране корисника, ревизор у извештај ревизора укључује пасус којим се скреће пажња, под условом: (видети параграфе А5-А6)

(а) да ревизор неће бити обавезан да модификује своје мишљење у складу са ISA 705 (ревидиран) као последица тог питања; и

(б) када се примењује ISA 701, то питање није окарактерисано као кључно ревизијско питање које се саопштава у извештају ревизора. (видети параграфе А1-А3)

9. Када ревизор укључи пасус којим се скреће пажња у извештај ревизора, ревизор треба да:

(а) Укључи пасус у посебном одељку извештаја ревизора са одговарајућим насловом који укључује термин “Скретање пажње”;

(б) У пасусу јасно наведе питање на које се скреће пажња, као и где, у финансијским извештајима, се могу наћи релевантна обелодањивања којима се јасно описује то питање. Овај пасус треба да се односи само на информације презентоване или обелодањене у финансијским извештајима; и

(ц) Назначи да мишљење ревизора није модификовано у вези са питањима на које се скреће пажња. (видети параграфе А7-А8, А16-А18)

Пасус у вези са осталим питањима у извештају ревизора

10. Уколико ревизор сматра да је неопходно да саопшти неко питање које није презентовано или обелодањено у финансијским извештајима, а које је, по просуђивању ревизора, релевантно за разумевање ревизије, одговорности ревизора или извештаја ревизора од стране корисника, ревизор треба да укључи пасус у вези са осталим питањима у извештај ревизора, под условом да:

- (а) овакво саопштавање није забрањено законом или регулативом; и
(б) када се примењује ISA 701, питање није окарактерисано као кључно ревизијско питање које се саопштава у извештају ревизора (видети параграфе А9-А14)

11. Када ревизор укључује пасус у вези са осталим питањима у извештај ревизора, треба да укључи овај пасус у посебан одељак са поднасловом "Остала питања," или другим одговарајућим поднасловом. (видети параграфе А15-А17)

Комуникација са лицима овлашћеним за управљање

12. Уколико ревизор очекује да укључи пасус којим се скреће пажња или пасус у вези са осталим питањима у извештај ревизора, ревизор саопштава лицима овлашћеним за управљање своју намеру као и текст пасуса. (видети параграф А18)

Примена и остала објашњења

Однос између пасуса којим се скреће пажња и кључних ревизијских питања у извештају ревизора (видети параграфе 2, 8(б))

А1. Кључна ревизијска питања су дефинисана у стандарду ISA 701 као питања која, на основу професионалног просуђивања ревизора, имају највећи значај у ревизији финансијских извештаја текућег периода. Кључна ревизијска питања су одабрана између питања која су саопштена лицима овлашћеним за управљање, који укључују значајне налазе из ревизије финансијских извештаја текућег периода. Саопштавање кључних ревизијских питања обезбеђује додатне информације намењене корисницима финансијских извештаја како би могли боље да разумеју она питања која су, по професионалном просуђивању ревизора, била од највећег значаја за ревизију, као и да би могли боље да разумеју ентитет и области значајних просуђивања руководства у финансијским извештајима који су били предмет ревизије. Када се примењује ISA 701, употреба пасуса којим се скреће пажња није замена за опис појединачних кључних ревизијских питања.

А2. Питања за која је одређено да су кључна ревизијска питања у складу са ISA 701 могу бити, по просуђивању ревизора, фундаментално важна за разумевање финансијских извештаја од стране корисника. У таквим случајевима, приликом саопштавања питања као што је кључно ревизијско питање у складу са ISA 701, ревизор можда жели да истакне или скрене додатну пажњу на његову релативну важност. Ревизор то може да учини тако што ће то питање да истакне у већој мери него друга питања у одељку Кључна ревизијска питања (на пример, стављајући га на прво место) или укључивањем додатних информација у опису кључног ревизијског питања да укаже на значај овог питања за разумевање финансијских извештаја од стране корисника.

А3. Можда постоји питање за које није одређено да је кључно ревизијско питање у складу са ISA 701 (то јест, зато што не завређује значајну пажњу ревизора), али које је, по просуђивању ревизора, од суштинског значаја за разумевање финансијских извештаја од стране корисника (на пример, накнадни догађај). Ако ревизор сматра да је неопходно скренути пажњу корисницима на такво питање, оно треба да се укључи у пасус којим се скреће пажња у извештају ревизора у складу са овим стандардом.

Околности у којима пасус којим се скреће пажња може бити неопходан (видети параграфе 4, 8)

А4. У Прилогу 1 идентификовани су стандарди ISA који садрже посебне захтеве за ревизора да укључи пасус којим се скреће пажња, у извештај ревизора у одређеним околностима. Ове околности укључују:

- Када би оквир финансијског извештавања прописан законом или регулативом био неприхватљив осим због чињенице да је прописан законом или регулативом.
- Да би се упозорили корисници да су финансијски извештаји припремљени у складу са оквиrom специјалне намене.
- Када чињенице постану познате ревизору након датума извештаја ревизора и ревизор изда нов или измењен извештај ревизора (то јест, накнадни догађаји).

А5. Примери ситуација у којима ревизор може сматрати да је неопходно да укључи пасус којим се скреће пажња су:

- Када постоји недоумица у вези са исходом правног спора или поступка регулаторног тела.
- Значајан накнадни догађај који се одиграо између датума финансијског извештаја и датума извештаја ревизора.
- Рана примена, пре датума ступања на снагу (где је дозвољено) новог рачуноводственог

стандарда који има прожимајући ефекат на финансијске извештаје.

- Велика катастрофа која је имала, и наставља да има, значајан утицај на финансијску позицију ентитета.

A6. Међутим, широка употреба пасуса којима се скреће пажња може да умањи ефективност ревизоровог саопштавања о таквим питањима.

Укључивање пасуса којим се скреће пажња у извештај ревизора

(видети параграф 9)

A7. Укључивање пасуса којим се скреће пажња у извештај ревизора не утиче на мишљење ревизора. Пасус којим се скреће пажња није замена за:

- (а) Модификацију мишљења у складу са ISA 705 (ревидиран), када то захтевају околности конкретног ревизијског ангажовања, или
- (б) Обелодањивања у финансијским извештајима која су захтевана применљивим оквиром финансијског извештавања, или која су на други начин неопходна да би се постигла фер презентација.
- (ц) Извештавање у складу са ISA 570 (ревидиран) када постоји материјално значајна неизвесност у вези са догађајима или условима који могу бацити значајну сумњу на способност ентитета да настави пословање у складу са начелом сталности.

A8. У параграфима A16-A17 дате су додатне смернице о положају пасуса којим се скреће пажња у одређеним околностима.

Пасус у вези са осталим питањима у извештају ревизора

(видети параграфе 10-11)

Околности у којима пасус у вези са осталим питањима може бити неопходан

Релевантност за разумевање ревизије од стране корисника

A9. ISA 260 (ревидиран) захтева да ревизор комуницира са лицима овлашћеним за управљање о планираном обиму и времену ревизије, у шта је укључена комуникација о значајним ризицима које је утврдио ревизор. Иако питања која се односе на значајне ризике могу да буду одређена као кључна ревизијска питања, остала питања која се тичу плана и делокруга рада (на пример, планирани обим ревизије, односно примена материјалности у контексту ревизије) вероватно неће бити кључна ревизијска питања због тога како су дефинисана кључна ревизијска питања у стандарду ISA 701. Међутим закон или регулатива могу захтевати од ревизора да извештава о питањима која се тичу планирања и делокруга рада у извештају ревизора, или ревизор може сматрати да је неопходно да извештава о тим питањима у пасусу у вези са осталим питањима.

A10. У ретким ситуацијама, када ревизор не може да се повуче из ангажовања, иако је могући ефект немогућности да се прикупи довољно одговарајућих ревизијских доказа, услед ограничења делокруга ревизије које је поставило руководство, прожимајући ревизор може сматрати да је неопходно да, у извештај ревизора укључи пасус у вези са осталим питањима како би објаснио зашто за ревизора није могуће да се повуче из ангажовања.

Релевантност за разумевање одговорности ревизора или извештаја ревизора од стране корисника

A11. Закон, регулатива или општеприхваћена пракса у одређеном правном систему може захтевати или омогућавати ревизору да детаљно образложи питања која додатно објашњавају одговорности ревизора у вези са ревизијом финансијских извештаја или извештаја ревизора. Када одељак Остала питања обухвата више од једног питања које је, по процени ревизора, релевантно да корисници ревизије разумеју ревизију, одговорности ревизора или извештај ревизора, може бити корисно да се користе различити поднаслови за свако питање.

A12. У пасусу у вези са осталим питањима се не разматрају околности у којима ревизор има друге извештајне одговорности, које представљају додатак ревизоровим одговорностима у складу са Међународним стандардима ревизије (видети одељак “Друге одговорности извештавања” у ISA 700 (ревидиран)) или у ситуацијама када се од ревизора тражи да спроведе и извести о одређеним додатним поступцима, или изрази мишљење о одређеним питањима.

Извештавање о више сетова финансијских извештаја

A13. Ентитет може припремити један сет финансијских извештаја у складу са оквиром опште намене (на пример, у складу са националним оквиром) и други сет финансијских извештаја у складу са другим оквиром опште намене (на пример, међународним стандардима финансијског

извештавања), и ангажовати ревизора да извести о оба сета финансијских извештаја. Уколико ревизор закључи да су оквири прихватљиви у овим околностима, ревизор, у извештај ревизора може укључити пасус у вези са осталим питањима, позивајући се на чињеницу да је други сет финансијских извештаја исти ентитет припремио у складу са другим оквиром опште намене и да је ревизор издао извештај о тим финансијским извештајима.

Ограничење дистрибуције и коришћења извештаја ревизора

A14. Финансијски извештаји специјалне намене могу бити припремљени у складу са оквиром опште намене јер су циљни корисници утврдили да такви финансијски извештаји опште намене задовољавају њихове потребе за информацијама. Будући да је извештај ревизора намењен одређеним корисницима, ревизор може сматрати да је тим околностима неопходно да укључи пасус у вези са осталим питањима, у коме наводи да је извештај ревизора намењен искључиво циљним корисницима, и да не би требало да буде дистрибуиран или коришћен од других страна.

Укључивање пасуса у вези са осталим питањима у извештај ревизора

A15. Садржај пасус у вези са осталим питањима јасно показује да се за таква питања не захтева обавезно презентовање или обелодањивање у финансијским извештајима. Пасус у вези са осталим питањима не садржи информације које ревизор не сме да објави у складу са законом, регулативом или другим професионалним стандардима, на пример, етичким стандардима који се тичу поверљивости информација. Пасус у вези са осталим питањима, такође, не садржи информације које треба да пружи руководство.

Позиција пасуса којим се скреће пажња и пасуса у вези

са осталим питањима у извештају ревизора (видети параграфе 9, 11)

A16. Позиција пасуса којим се скреће пажња и пасуса у вези са осталим питањима у извештају ревизора зависи од природе информације која треба да буде саопштена и просуђивања ревизора о релативном значају тих информација за циљне кориснике у поређењу са осталим елементима који треба да буду укључени у извештај у складу са ISA 700 (ревидиран). На пример

Пасус којим се скреће пажња

- Када се пасус којим се скреће пажња односи на применљиви оквир финансијског извештавања, укључујући околности у којима ревизор утврди да бу оквир финансијског извештавања био неприхватљив да није прописан законом или регулативом, ревизор може сматрати да је неопходно да постави пасус одмах после одељка Основа за мишљење како би обезбедио одговарајући контекст за мишљење ревизора.
- Када је одељак Кључна ревизијска питања укључен извештај ревизора, пасус којим се скреће пажња може да буде постављен непосредно пре или после одељка Кључна ревизијска питања, у зависности од просуђивања ревизора у вези са релативним значајем информације садржане у пасусу којим се скреће пажња. Ревизор такође може да истакне контекст додавањем текста уз наслов “Скретање пажње”, тако што ће да назначи “Скретање пажње – накнадни догађаји”, да би се направила разлика између пасуса којим се скреће пажња и појединачних питања описаних у одељку Кључна ревизијска питања.

Пасус у вези са осталим питањима

- Када је одељак Кључна ревизијска питања укључен у извештај ревизора, а сматра се да је Пасус у вези са осталим питањима такође неопходан, ревизор може да истакне контекст додатком текста уз наслов “Остала питања”, тако што ће да назначи “Остала питања – делокруг ревизије”, да би се направила разлика између пасуса у вези са осталим питањима и појединачних питања описаних у одељку Кључна ревизијска питања.
- Када је пасус у вези са осталим питањима уведен како би се скренула пажња корисника на питање које се тиче других одговорности извештавања које су обрађене у извештају ревизора, овај пасус може бити стављен у одељак са поднасловом “Извештај о другим законским и регулаторним захтевима.”
- Када је овај пасус релевантан за све одговорности ревизора или за разумевање извештаја ревизора од стране корисника, пасус у вези са осталим питањима може бити део посебног одељка који следи иза одељка Извештај о ревизији финансијских извештаја и одељка Извештај о другим законским и регулаторним захтевима.

A17. Прилог 3 садржи пример интеракције између одељка Кључна ревизијска питања, пасуса којим се скреће пажња и пасуса у вези са осталим питањима, када су сви они укључени у извештај ревизора.

Илустративни извештај у Прилогу 4 укључује пасус којим се скреће пажња у извештају ревизора за ентитет који није котиран на берзи, који садржи квалификовано мишљење и за који кључна ревизијска питања нису саопштена.

Комуникација са лицима овлашћеним за управљање
(видети параграф 12)

A18. Комуникација која се захтева у параграфу 12 омогућава да лица овлашћена за управљање буду свесна природе свих конкретних питања која ревизор планира да нагласи у извештају ревизора, и пружа им могућност да добију појашњења од ревизора када је то неопходно. Када се укључивање пасуса у вези са осталим питањима, у коме се обрађује исто одређено питање, понавља у сваком наредном ангажовању, ревизор може утврдити да није неопходно понављати комуникацију у сваком ангажовању, осим ако се другачије не захтева законом или регулативом.

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

¹SA 570 (ревидиран), *Начело сталности*

¹SA 720 (ревидиран), *Одговорност ревизора у вези са осталим информацијама*

¹SA 705 (ревидиран), *Модификације мишљења у извештају независног ревизора*

¹SA 760 (ревидиран), *Комуникација за лицима овлашћеним за управљање*, параграф 16

¹SA 560, *Накнадни догађаји*, параграфи 12(б) и 16

ISA 560, параграф 6

¹SA 570 (ревидиран), параграфи 22-23

¹SA 260 (ревидиран), параграф 15

²видети параграф 13(б)(ii) ISA 705 (ревидиран) у ком се говори о овој ситуацији.

¹SA 700, *Формирање мишљења и извештавање о финансијским извештајима*, параграфи 38-39.

³а пример, у складу са ISA 210, *Договарање услова ревизијског ангажовања*, параграф 19 и ISA 800, *Специјална разматрања – Ревизије финансијских извештаја припремљених у складу са оквиром специјалне намене*, параграф 14