

МЕЂУНАРОДНИ СТАНДАРД РЕВИЗИЈЕ 720

(ревидиран)

ОДГОВОРНОСТИ РЕВИЗОРА

У ВЕЗИ СА ОСТАЛИМ ИНФОРМАЦИЈАМА

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

САДРЖАЈ

Параграф

Увод

Делокруг овог ISA	1-9	
Датум ступања на снагу		10
Циљ	11	
Дефиниције	12	
Захтеви		
Прикупљање осталих информација	13	
Читање и разматрање осталих информација		14-15
Одговор када изгледа да постоји материјално значајна недоследност или да су остале информације материјално погрешно исказане	16	
Одговор када ревизор закључи да постоји материјално погрешан исказ у осталим информацијама		17-19
Одговор када постоје материјално погрешни искази у финансијским извештајима или када ревизорово разумевање ентитета и његовог окружења треба да се ажурира		20
Извештавање	21-24	
Документација	25	
Примена и остала објашњења		
Дефиниције	A1-A10	
Прикупљање осталих информација	A11-A22	
Читање и разматрање осталих информација		A23-A38
Одговор када изгледа да постоји материјално значајна недоследност или да су остале информације материјално погрешно исказане	A39-A43	
Одговор када ревизор закључи да постоји материјално погрешан исказ у осталим информацијама		A44-A50
Одговор када постоје материјално погрешни искази у финансијским извештајима или када ревизорово разумевање ентитета и његовог окружења треба да се ажурира		A51
Извештавање	A59-A59	
Прилог 1: Примери износа или осталих ставки које могу да буду укључене у остале информације		
Прилог 2: Примери извештаја ревизора који се односе на остале информације		

Међународни стандард ревизије (ISA) 720 (ревидиран), *Одговорности ревизора у вези са осталим информацијама* 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 стандард ревизије (ISA) се бави одговорностима ревизора у вези са осталим информацијама, било да су у питању финансијске или нефинансијске информације (различите од финансијских извештаја или извештаја ревизора о њима), које су укључене у годишњи извештај ентитета. Годишњи извештај ентитета може да буде појединачни документ или комбинација

докумената који имају исту сврху.

2. Овај стандард је писан у контексту ревизије финансијских извештаја од стране независног ревизора. У складу са тим, циљеви ревизора у овом стандарду треба да се посматрају у контексту општих циљева ревизора као што је наведено у параграфу 11 стандарда ISA 200. Захтеви у Међународним стандардима ревизије су тако осмишљени да омогуће ревизору да оствари циљеве који су назначени у стандардима, а самим тим и опште циљеве ревизора. Мишљење ревизора о финансијским извештајима не обухвата остале информације, нити овај стандард захтева од ревизора да прикупља друге ревизијске доказе осим оних који се захтевају ради формирања мишљења о финансијским извештајима.

3. Овај ISA захтева да ревизор прочита и размотри остале информације, зато што остале информације које су материјално недоследне финансијским извештајима или сазнањима ревизора прикупљеним током ревизије могу указивати на то да постоје материјално значајни погрешни искази у финансијским извештајима или у осталим информацијама, од којих сваки може да наруши кредибилитет финансијских извештаја и извештаја ревизора о њима. Такви материјално значајни погрешни искази могу такође неприкладно утицати на економске одлуке корисника за које се припрема извештај ревизора.

4. Овај ISA такође може да помогне ревизору у постизању усклађености са релевантним етичким захтевима^а који захтевају од ревизора да не буде свесно повезан са информацијом за коју ревизор сматра да садржи суштински нетачну или обмањујућу изјаву, неодговорно изречене изјаве или информације, или ако изоставља или прикрива информације за које се захтева да буду садржане, и где такво изостављање или прикривање може да буде обмањујуће.

5. Остале информације могу укључивати износе или друге ставке које треба да буду исте као, да сумирају или да пруже више детаља о износима и другим ставкама у финансијским извештајима, и осталим износима другим ставкама предмета о којима је ревизор стекао знање током ревизије. Остале информације могу да обухватају и остала питања.

6. Одговорности ревизора у вези са осталим информацијама (које нису обухваћене применљивим одговорностима које се тичу извештавања) примењују се без обзира на то да ли је ревизор прибавио остале информације пре или после датума извештаја ревизора.

7. Овај стандард се не примењује на:

(а) Прелиминарна објављивања финансијских информација; или

(б) Документе са јавним понудама хартија од вредности укључујући проспекте

8. Одговорности ревизора у складу са овим ISA не обухватају ангажовање на пружању уверавања за остале информације нити намећу обавезу ревизору да стиче уверавање о осталим информацијама.

9. Закони или регулатива могу да наметну додатне обавезе ревизору у вези са осталим информацијама које нису у делокругу овог ISA стандарда.

Датум ступања на снагу

10. Овај ISA важи за ревизије финансијских извештаја за периоде који се завршавају 15. децембра 2016. или касније.

Циљеви

11. Циљеви ревизора, након што је прочитао остале информације, су:

(а) Да размотри да ли постоје материјално значајне недоследности између осталих информација и финансијских извештаја;

(б) Да размотри да ли постоје материјално значајне недоследности између осталих информација и сазнања до којих је ревизор дошао током ревизије;

(ц) Да на адекватан начин одговори када ревизор одреди да изгледа да постоје такве материјално значајне недоследности или када ревизор на други начин постане свестан да изгледа да су остале информације материјално погрешно исказане; и

(д) Да извештава у складу са овим ISA.

Дефиниције

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

(а) Годишњи извештај - Документ, или комбинација докумената, припремљен обично на годишњем нивоу од стране руководства или лица овлашћених за управљање у складу са законом, регулативом или обичајима, чија је сврха је да власницима (или сличним заинтересованим странама) обезбеди информације о пословању ентитета и финансијским резултатима и финансијској позицији овог ентитета као што је наведено у финансијским извештајима. Годишњи извештај обухвата или

прати финансијске извештаје и извештај ревизора о њима, и обично садржи информације о активностима ентитета, његовим будућим изгледима, ризицима и неизвесностима, извештај тела које управља ентитетом као и извештаје о питањима која се тичу управљања. (видети параграфе: А1-А5)

(б) Погрешно исказивање осталих информација - Погрешно исказивање осталих информација се јавља када су остале информације погрешно исказане или на други начин обмањујуће (укључујући и то ако се изостављају или прикривају информације које су неопходне за адекватно разумевање питања обелодањених у осталим информацијама). (видети параграфе А6-А7)

(ц) Остале информације – финансијске или нефинансијске информације (изузев финансијских извештаја и ревизијских извештаја који се односе на њих) које су укључене у годишњи извештај ентитета. (видети параграф А6-А7)

Захтеви

Прикупљање осталих информација

13. Ревизор треба да: (видети параграфе А11-А22)

(а) одреди, кроз дискусију са руководством, који документ(и) чини(е) годишњи извештај и када и на који начин ентитет планира њихово објављивање;

(б) направи одговарајући договор са руководством како би благовремено и, ако је могуће пре датума извештаја ревизора, прибавио финалну верзију докумен(а)та који чине годишњи извештај; и

(ц) када ће неки или сви документи из тачке (а) постати доступни ревизору тек након датума извештаја ревизора, да захтева од руководства писану изјаву да ће коначна верзија докумената бити стављена на располагање ревизору чим буде готова, а пре него што је ентитет објави, тако да ревизор може да заврши поступке који се захтевају овим ISA. (видети параграф А22)

Читање и разматрање осталих информација

14. Ревизор треба да прочита остале информације и да притом: (видети параграфе А23-А24):

(а) Размотри да ли постоји материјално значајна недоследност између осталих информација и финансијских извештаја. Као темељ овог разматрања, ревизор треба да, у циљу процене њихове доследности, упореди одабране износе или друге ставке осталих информација (које треба да буду исте, да сумирају или да пруже више детаља о износима и другим ставкама у финансијским извештајима) са другим износима или осталим ставкама у финансијским извештајима; и (видети параграф А25-А29)

(б) Размотри да ли постоји материјално значајна недоследност између осталих информација и знања ревизора стеченог током ревизије, у контексту прикупљених ревизијских доказа и донетих закључака. (видети параграфе А30-А36)

15. Током читања осталих информација у складу са параграфом 14, ревизор треба да поступа обазриво пазећи на индикације да су остале информације које нису у вези са финансијским извештајима или сазнања ревизора стечена током ревизије материјално погрешна. (видети параграфе А24, А37-А38).

Одговор када изгледа да постоји материјално значајна недоследност или да су остале информације материјално погрешно исказане

16. Ако ревизор идентификује могућност постојања материјалне недоследности (или постане свестан да изгледа да су остале информације материјално погрешно исказане), ревизор треба да дискутује о том питању са руководством и ако је неопходно спроведе друге поступке да би дошао до закључка да ли: (видети параграфе А39-А43)

(а) Постоји материјално погрешно исказивање осталих информација;

(б) Постоји материјално погрешно исказивање у финансијским извештајима;

(ц) Ревизорово разумевање ентитета и његовог окружења треба да буде ажурирано.

Одговор када ревизор закључи да постоји материјално погрешан исказ у осталим информацијама

17. Ако ревизор закључи да постоји материјално погрешан исказ у осталим информацијама, ревизор треба да тражи од руководства да изврши корекцију осталих информација. Ако руководство:

(а) Пристане да изврши корекцију, ревизор треба да утврди да је корекција извршена; или

(б) Одбије да изврши корекцију, ревизор треба да о том питању обавести лица овлашћена за управљање и захтева да се изврши корекција.

18. Ако ревизор закључи да постоји материјално погрешан исказ у осталим информацијама које су прикупљене до датума извештаја ревизора, и да остале информације нису нису кориговане након

комуникације са лицима овлашћеним за управљање, ревизор треба да предузме одговарајуће кораке, укључујући: (видети параграф A44)

(а) Разматрање импликација на извештај ревизора и комуникација са лицима овлашћеним за управљање о томе како ревизор планира да одговори на материјално погрешне исказе у извештају ревизора (видети параграф 22(е)(ii), или (видети параграф A45)

(б) Повлачење из ангажовања, када је повлачење могуће у складу са применљивим законима и регулативом. (видети параграф A46-A47)

19. Ако ревизор закључи да постоји материјално погрешан исказ у осталим информацијама које су прикупљене до датума извештаја ревизора, ревизор треба да: (видети параграф A48)

(а) Ако је извршена корекција, изведе поступке који су неопходни у датим околностима; или (видети параграф A48)

(б) Ако остале информације нису кориговане после комуникације са лицима овлашћеним за управљање, предузме одговарајуће мере у складу са законским правима и обавезама ревизора, како би се на одговарајући начин скренула пажња корисницима за које се припрема извештај ревизора на некориговане материјално погрешне исказе. (видети параграф A49-A50)

Одговор када постоје материјално погрешни искази у финансијским извештајима или када ревизорово разумевање ентитета и његовог окружења треба да се ажурира

20. Ако, као резултат извођења поступака из параграфа 14-15, ревизор закључи да постоји материјално погрешан исказ у финансијским извештајима или да ревизорово разумевање ентитета и његовог окружења треба да се ажурира, ревизор треба да одговори на прикладан начин у складу са осталим ISA стандардима. (видети параграф A51)

Извештавање

21. Извештај ревизора треба да садржи посебан одељак под насловом „Остале информације“, или другим одговарајућим насловом, када, на датум извештаја ревизора:

(а) За ревизију финансијских извештаја котираног ентитета, ревизор је прибавио, или очекује да ће да прибави, остале информације; или

(б) За ревизију финансијских извештаја ентитета који није котиран на берзи, ревизор је прибавио неке или све остале информације. (видети параграф A52)

22. Када се захтева да извештај ревизора укључује и одељак Остале информације у складу са параграфом 21, овај одељак треба да укључује: (видети параграф A53)

(а) Изјаву да је руководство одговорно за остале информације;

(б) Идентификацију:

(i) Осталих информација, ако постоје, које је ревизор прикупио пре датума извештаја ревизора; и

(ii) За ревизију финансијских извештаја котираног ентитета, осталих информација, ако постоје, које се очекује да ће ревизор да их прикупи после датума извештаја ревизора;

(ц) Изјаву да се мишљење ревизора не односи на остале информације и да, у складу са тим, ревизор не изражава (или да неће изразити) ревизијско мишљење или било који облик закључка којим се пружа уверавање;

(д) Опис одговорности ревизора које се односе на читање, разматрање и извештавање осталих информација у складу са захтевима овог ISA; и

(е) Када су остале информације прибављене до датума извештаја ревизора:

(i) Изјаву да ревизор нема ништа да унесе у извештај; или

(ii) Ако је ревизор закључио да постоји некориговано материјално погрешно исказивање осталих информација, изјаву у којој је описано то некориговано материјално погрешно исказивање осталих информација.

23. Када ревизор изражава квалификовано мишљење или негативно мишљење у складу са ISA 705 (ревидиран) ревизор треба да размотри последице питања која је довело до модификације мишљења за изјаву која се захтева параграфом 22(е). (видети параграф A54-A58)

Извештавање прописано законом или регулативом

24. Ако се од ревизора захтева законом или регулативом одређеног правног система да упућује на остале информације у извештају ревизора, користећи посебан распоред или формулацију текста, извештај ревизора ће да садржи и референцу на Међународне стандарде ревизије само ако извештај ревизора обухвата, у најмању руку : (видети параграф A59)

(а) Идентификацију осталих информација прикупљених од стране ревизора пре датума извештаја

ревизора;

(б) Опис одговорности ревизора у погледу осталих информација; и

(ц) Експлицитну изјаву која се бави исходом рада ревизора у ове сврхе.

Документација

25. Приликом испуњавања захтева из ISA 23⁰ који се односе на овај стандард, ревизор треба да у ревизијску документацију укључи следеће:

(а) Документацију поступака спроведених у складу са овим стандардом; и

(б) Финалну верзију осталих информација над којима је ревизор извршио рад који се захтева овим стандардом.

Примена и остала објашњења

Дефиниције

Годишњи извештај (видети параграф 12(а))

A1. Законом, регулативом или обичајима може да буде дефинисан садржај годишњег извештаја и назив који би требало да носи, за ентитете у одређеном правном систему; међутим, садржај и назив могу да се разликују унутар правног система, и од система до система.

A2. Годишњи извештај се обично припрема на годишњем нивоу. Међутим, када се финансијски извештаји над којима се врши ревизија припремају за период краћи или дужи од годину дана, годишњи извештај може да покрива исти период као и финансијски извештаји.

A3. У неким случајевима, годишњи извештај ентитета може бити један документ и да буде под називом “годишњи извештај” или неким другим називом. У другим случајевима, закон, регулатива или обичаји могу захтевати да ентитет подноси власнику (или сличним заинтересованим странама) информације о пословању ентитета и финансијским резултатима и финансијском положају ентитета као што је наведено у финансијским извештајима (то јест, годишњи извештај) путем појединачног документа, или путем два или више одвојених докумената који заједно служе истој сврси. На пример, у зависности од закона, регулативе или обичаја у неком правном систему, један или више следећих докумената могу бити део годишњег извештаја:

- Извештај руководства, коментар руководства или оперативни и финансијски преглед, или слични извештаји направљени од стране лица овлашћених за управљање (на пример, извештај директора).
- Извештај председника управног тела.
- Извештај о корпоративном управљању.
- Извештаји о интерној контроли и процени ризика.

A4. Годишњи извештај може да се стави на располагање корисницима у штампаном или електронском облику, укључујући и сајт тог ентитета. Документ (или комбинација докумената) може да задовољи дефиницију годишњег извештаја, без обзира на начин на који се ставља на располагање корисницима.

A5. Годишњи извештај се разликује по природи, намени и садржају од других извештаја, као што је извештај припремљен у складу са потребама за информацијама одређене групе заинтересованих страна или извештај припремљен у складу са специфичним регулаторним циљем извештавања (чак и када такав извештај треба да буде доступан јавности). Примери извештаја који, када се издају као самостални документи, обично нису део скупа докумената који чине годишњи извештај (што је одређено законом, регулативом или обичајима), и који, као поседица тога нису остале информације којима се бави овај стандард, укључују:

- Засебни извештаји који су дефинисани регулативом или се односе на одређену привредну грану (на пример, извештаји о адекватности капитала), какви се припремају у секторима банкарства, осигурања и пензионих фондова.
- Извештаји о корпоративној друштвеној одговорности.
- Извештаји о одрживости.
- Извештаји о равноправности и једнаким условима запошљавања.
- Извештаји о одговорности произвођача.
- Извештаји о праксама запошљавања и условима на раду.
- Извештаји о људским правима.

Погрешно исказивање осталих информација (видети параграф 12(б))

A6. Када је одређено питање обелодањено у осталим информацијама, у осталим информацијама могу да буду изостављене или прикривене информације које су неопходне за исправно разумевање питања. На пример, ако се остале информације односе на питања кључних индикатора перформанси које користи руководство, онда изостављање кључних индикатора перформанси које користи руководство може да укаже на то да су остале информације обмањујуће.

A7. Дискусија о концепту материјалности може да буде укључена унутар оквира који је применљив на остале информације и, ако је тако, такав оквир може да буде референтни оквир за ревизора приликом просуђивања о материјалности у складу са овим стандардом. У многим случајевима, међутим, не постоји применљиви оквир који садржи дискусију о концепту материјалности и његовој примени на остале информације. У таквим околностима, следеће карактеристике пружају ревизору референтни оквир за одређивање да ли је погрешно исказивање осталих информација материјално значајно:

- Материјалност се разматра у контексту заједничких потреба за информацијама корисника као групе. Сматра се да су корисници осталих информација исти као корисници финансијских извештаја пошто од тих корисника може да се очекује да прочитају остале информације како би се упознали са контекстом уз финансијске извештаје.
- Приликом просуђивања о материјалности узимају се у обзир специфичне околности погрешних исказа, при чему се разматра да ли ће корисници бити под утицајем ефекта некоригованог материјално погрешног исказа. Неће сви погрешни искази утицати на економске одлуке корисника. Просуђивања о материјалности обухватају квалитативна и квантитативна разматрања. Сходно томе, приликом таквог просуђивања мора да се узме у обзир природа или величина ставки на које се односе остале информације у контексту годишњег извештаја ентитета.

Остале информације (видети параграф 12(ц))

A8. Прилог 1 садржи примере износа или других ставки које могу да буду укључене у остале информације.

A9. У неким случајевима, применљиви оквир финансијског извештавања може да захтева специфична обелодањивања али и да дозвољава да се налазе ван финансијских извештаја. Пошто се таква обелодањивања захтевају применљивим оквиром финансијског извештавања, она представљају део финансијских извештаја. Према томе, ова обелодањивања нису остале информације за потребе овог стандарда.

A10. Извештај сачињен по XBRL стандарду (eXtensible Business Reporting Language) не представља остале информације у складу са дефиницијом из овог стандарда.

Прикупљање осталих информација (видети параграф 13)

A11. Одређивање од којих докумената се састоји годишњи извештај је често јасно на основу закона, регулативе или обичаја. У великом броју случајева, уобичајено је да руководство или лица овлашћена за управљање издају пакет докумената који заједно сачињавају годишњи извештај, или су се обавезали да то раде. У појединим случајевима, међутим, није сасвим јасно од којих докумената се састоји годишњи извештај. У таквим случајевима, време издавања и сврха докумената (и коме су намењени) су питања која могу да буду релевантна за ревизора када одређује од којих докумената се састоји годишњи извештај.

A12. Када се годишњи извештај преводи на друге језике у складу са законом или регулативом (што може да буде случај када у правном систему има више него један службени језик), или када се више “годишњих извештаја” припрема под различитим законима (на пример, када је ентитет котиран на берзи у више од једног правног система), треба да се размотри да ли један, или више од једног од “годишњих извештаја” чине део осталих информација. Локални закон или регулатива могу да садрже више смерница у том погледу.

A13. Руководство или лица овлашћена за управљање, одговорни су за припрему финансијских извештаја. Ревизор може да комуницира са руководством или лицима овлашћеним за управљање о:

- Очекивањима ревизора у вези са благовременим прибављањем финалне верзије годишњег извештаја (укључујући и комбинацију докумената који заједно чине годишњи извештај) пре датума извештаја ревизора, тако да ревизор може да заврши поступке захтеване овим стандардом пре датума извештаја ревизора, или ако то није могуће, онда чим је изводљиво и у сваком случају пре него што је ентитет објавио те информације.

• Могућим импликацијама када се остале информације прибаве након датума извештаја ревизора.

A14. Комуникација која је поменута у параграфу А13 може бити нарочито прикладна, на пример,

• У првом ревизијском ангажовању.

• Када је дошло до промене руководства или лица овлашћених за управљање.

• Када се очекује да ће остале информације бити прибављене након датума извештаја ревизора.

A15. Тамо где лица овлашћена за управљање треба да одобре остале информације пре њиховог објављивања од стране ентитета, коначна верзија тих осталих информација је она која је одобрена од стране лица овлашћених за управљање.

A16. У неким случајевима, годишњи извештај тог ентитета може бити један документ који се издаје, у складу са законом или регулативом, или праксом извештавања ентитета, убрзо након периода финансијског извештавања ентитета тако да је на располагању ревизору пре датума извештаја ревизора. У другим случајевима, издавање таквог документа можда неће бити обавезно до каснијег датума, или када то ентитет одлучи. Такође могу постојати околности када је годишњи извештај ентитета комбинација докумената, при чему сваки од њих мора да испуњава различите захтеве или праксе извештавања ентитета у односу на време њиховог издавања.

A17. Могу постојати околности када, на дан извештаја ревизора, ентитет разматра изразу документа који може да буде у саставу годишњег извештаја ентитета (на пример, добровољни извештај заинтересованим странама), али руководство није у стању да потврди ревизору сврху или време издавања таквог документа. Ако ревизор није у могућности да утврди сврху или време издавања таквог документа, документ се не сматра за остале информације за сврхе овог ISA.

A18. Благовремено прибављање осталих информација пре датума извештаја ревизора омогућава да се изврше сва неопходна ревидирања финансијских извештаја, извештаја ревизора, или осталих информација пре њиховог издавања. Писмо о ангажовању на ревизији може да се позива на споразум са руководством да се на располагање ревизору благовремено ставе остале информације, а ако је могуће пре датума извештаја ревизора.

A19. Када се остале информације стављају на располагање корисницима само преко Интернет сајта ентитета, верзија осталих информација која је добијена од ентитета, а не директно са сајта ентитета, представља релевантан документ на којем ревизор треба да обавља поступке процедуре у складу са овим стандардом. Ревизор нема никакву одговорност по овом ISA стандарду да тражи остале информације, укључујући остале информације које могу бити на сајту тог ентитета, нити да врши било какве поступке који треба да потврде да су остале информације на одговарајући начин приказане на сајту тог ентитета или да су на други начин адекватно пренете или приказане електронским путем.

A20. Ревизора ништа не спречава да датира или изда извештај ревизора ако ревизор није прибавио неке или све остале информације.

A21. Када се остале информације прибаве након датума извештаја ревизора, од ревизора се не захтева да ажурира поступке спроведене у складу са параграфима 6 и 7 стандарда ISA 560.

A22. ISA 58⁰ успоставља захтеве и даје смернице о коришћењу писаних изјава. Писана изјава чије тражење се захтева у параграфу 13 (ц) у вези са осталим информацијама које ће бити доступне након датума извештаја ревизора има за циљ да подржи способност ревизора да заврши поступке које захтева овај стандард у вези са таквим информацијама. Поред тога, ревизор може сматрати да је корисно да тражи друге писане изјаве, на пример:

• Да је руководство обавестило ревизора о свим документима које очекује да ће издати, а који могу да садрже остале информације;

• Да су финансијски извештаји и све остале информације прибављене од стране ревизора пре датума извештаја ревизора усаглашени једни са другима, као и да остале информације не садрже никакве материјално погрешне исказе; и

• У вези са осталим информацијама које нису прибављене од стране ревизора пре датума извештаја ревизора, да руководство намерава да припреми и изда такве остале информације и очекивани рок издавања.

Читање и разматрање осталих информација (видети параграфе 14-15)

A23. Стандардом ISA 20⁰ захтева се од ревизора да планира и спроведе ревизију примењујући професионално просуђивање. Примена професионалног просуђивања приликом читања и разматрања осталих информација обухвата, на пример, признавање да је руководство превише оптимистично у погледу успеха својих планова, као и обраћање пажње на оне информације које можда нису доследне са:

- (а) Финансијским извештајима; или
- (б) Сазнањима ревизора стеченим током ревизије.

A24 У складу са Стандардом ISA 22⁰ захтева се од партнера у ангажовању да преузме одговорност за управљање, надзор и перформансе ангажовања на ревизији у складу са професионалним стандардима и применљивим законским и регулаторним захтевима. У контексту овог стандарда, фактори који треба да се узму у обзир приликом одређивања чланова тима који ради на ангажовању да би били испуњени захтеви из параграфа 14-15, укључују:

- Релативно искуство чланова тима који ради на ангажовању.
- Да ли чланови тима који ради на ангажовању и којима ће бити додељени задаци имају релевантна знања стечена вршењем ревизије да би могли да идентификују недоследности између осталих информација и тог знања.
- Степен просуђивања укључен у испуњавање захтева из става 14-15. На пример, спровођење поступака у циљу процене доследности износа у осталим информацијама који би требало да буду исти као износи у финансијским извештајима могу да врше мање искусни чланови тима који ради на ангажовању.
- Да ли је, када се врши ревизија групе, неопходно да се поставе питања ревизору компоненте у вези са осталим информацијама које се односе на ту компоненту.

Разматрање да ли постоје материјалне недоследности између осталих информација и финансијских извештаја (видети параграф 14(а))

A25. Остале информације могу укључивати износе или друге ставке које треба да буду исте, да сумирају или да пруже више детаља о износима и другим ставкама у финансијским извештајима.

Примери таквих износа или других ставки могу укључивати:

- Табеле, дијаграме или графиконе који садрже делове финансијских извештаја.
- Обелодањивања која пружају више детаља о салду или рачуну приказаном у финансијским извештајима, као на пример “Приход за 20X1 састоји се од XXX милиона од производа Х и YYY милиона од производа Y.”
- Описе финансијских резултата, као што су “Укупни трошкови истраживања и развоја за 20X1 су били XXX.”

A26. Приликом процене доследности одабраних износа или других ставки у осталим информацијама са финансијским извештајима, од ревизора се не захтева да прави поређење свих износа или других ставки из осталих информација које треба да буду исте, да сумирају или да пруже више детаља о износима и другим ставкама у финансијским извештајима, са таквим износима или другим ставкама у финансијским извештајима.

A27. Одабир износа или других ставки за поређење је предмет професионалног просуђивања. Фактори који су релевантни за ово просуђивање су:

- Значај износа или других ставки у контексту у којем су презентоване, што може утицати на значај који ће корисници придати том износу или другој ставки (на пример, кључни коефицијент или износ).
- Ако је квантитативна, релативна величина износа у поређењу са рачунима или ставкама у финансијским извештајима или другим информацијама на које се односе.
- Осетљивост одређеног износа или друге ставки у осталим информацијама, на пример, плаћања члановима највишег руководства на основу акција.

A28. Одређивање природе и обима поступака за испуњавање захтева из параграфа 14 (а) је предмет професионалног просуђивања, при чему се признаје да одговорности ревизора у складу са овим стандардом не представљају ангажовање на основу ког се пружа уверавање о осталим информацијама, нити намећу обавезу стицања уверавања о осталим информацијама. Примери таквих поступака обухватају:

- За информације која треба да буде исте као информације у финансијским извештајима, поређење информација са финансијским извештајима.
- За информације које треба да пренесу исто значење као обелодањивања у финансијским извештајима, поређење речи које се користе и разматрање значаја разлика у коришћеном тексту, и да ли такве разлике подразумевају и различито значење.
- Усаглашавање износа датих у оквиру осталих информација и у финансијским извештајима руководства и:

Поређење ставки у усаглашавању између финансијских извештаја и осталих информација; и

□ Провера да ли су рачунске операције у оквиру усаглашавања математички тачне.

A29. Процена доследности одабраних износа или других ставки у осталим информацијама са финансијским извештајима укључује, када је то релевантно у смислу природе осталих информација, начин њихове презентације у поређењу са финансијским извештајима.

Разматрање да ли постоји материјално значајна недоследност

између осталих информација и знања ревизора стеченог током ревизије (видети параграф 14(б))

A30. Остале информације могу укључивати износе или друге ставке које се односе на знање ревизора стечено током ревизије (осим оних у параграфу 14 (а)). Примери таквих износа или ставки могу укључивати:

- Обелодањивање броја произведених јединица, или табела у којој је сумирана производња у географском региону.
- Изјаву да је “компанија пласирала производе X и Y током године.”
- Сумарни преглед локација главних пословних активности ентитета, као на пример “центар пословних активности ентитета је у земљи X, али он има и пословне активности у земљама Y и Z.”

A31. Знање ревизора стечено током ревизије укључује разумевање ентитета и његовог окружења, укључујући и унутрашње контроле ентитета, стечено у складу са ISA 315 (ревидиран) ISA 315 (ревидиран) описује како разумевање треба да стекне ревизор, у шта је укључено разумевање следећих области:

- (а) Релевантна привредна грана, регулаторни, и други спољни фактори;
- (б) Природа ентитета;
- (ц) Избор и примена рачуноводствених политика ентитета;
- (д) Циљеви и стратегија ентитета;
- (е) Одмеравање и преглед финансијске успешности ентитета; и
- (ф) Интерна контрола ентитета.

A32. Знање ревизора стечено током ревизије може укључити и питања која се односе на будућност. Такве ствари могу да укључују, на пример, пословне перспективе и будуће новчане токове које ревизор разматра приликом вредновања претпоставки које је користило управе приликом обављања тестове умањења вредности на нематеријалним средствима као што је гудвил, или када се вреднује процена руководства да настави са пословањем у складу са начелом сталности.

A33. Приликом разматрања да ли постоји материјално значајна недоследност између осталих информација и знања ревизора стеченог током ревизије, ревизор може да се усредсреди на она питања у осталим информацијама која су довољно важна да би погрешно исказивање осталих информација у вези са тим питањем могло да буде материјално значајно.

A34. Када је реч о већем броју питања у осталим информацијама, ревизорово сећање на прикупљене доказе и закључака донете током ревизије може бити довољно да омогући ревизору да размотри да ли постоји материјална недоследност између осталих информација и ревизоровог знања стеченог током ревизије. Што је ревизор искуснији и што је боље упознат са кључним аспектима ревизије, већа је вероватноћа да ће сећање ревизора на релевантна питања бити довољно. На пример, ревизор може да буде у стању да размотри да ли постоји материјално значајна недоследност између осталих информација и знања које је ревизор стекао током ревизије у светлу ревизоровог сећања на расправе са руководством или лицима овлашћеним за управљање, или на налазе који су добијени из поступака спроведених током ревизије, као што је читање записника са састанака управног одбора, без потребе да се предузму даљи кораци.

A35. Ревизор може да одлучи да је позивање на релевантну ревизијску документацију или постављање питања релевантним члановима тима који ради на ангажовању или релевантним ревизорима компоненти, примерено као основа за разматрање ревизора о томе да ли постоји материјално значајна недоследност. На пример:

- Када остале информације описују планирано обустављање једне велике производне линије и, иако је свестан планираног обустављања, ревизор може да постави питања релевантном члану тима који ради на ангажовању, који је извршио ревизијске поступке у овој области, како би помогао ревизору у разматрању да ли је опис материјално доследан знању ревизора стеченом током ревизије.
- Када су у осталим информацијама описани важни детаљи неког судског спора који је обрађен у ревизији, али ревизор не може да их се сети у довољној мери, може бити неопходно да се позове на ревизијску документацију у којој су такви детаљи сумирани да поткрепе ревизорово сећање.

A36. Да ли, и ако да, у којој мери, ревизор се позива на релевантну ревизијску документацију, или поставља питања релевантним члановима тима који ради на ангажовању или релевантним ревизорима компоненте, представља предмет професионалног просуђивања. Међутим, можда неће бити неопходно да се ревизор позива на релевантну ревизијску документацију, или или поставља питања релевантним члановима тима који ради на ангажовању или релевантним ревизорима компоненте о било ком питању које је укључено у остале информације.

Опрез у погледу других показатеља који указују на то да су остале информације материјално погрешно исказане (видети параграф 15)

A37. Остале информације могу укључивати дискусију о питањима која се не односе на финансијске извештаје и такође могу да превазилазе знање ревизора стечено током ревизије. На пример, остале информације могу да укључују тврдње о гасовима који узрокују ефекат стаклене баште, а које емитује ентитет.

A38. Обраћање пажње на друге показатеље који указују на то да постоје материјално погрешни искази у осталим информацијама које се не односе на финансијске извештаје или сазнања ревизора стечена током ревизије, помаже ревизору да постигне усклађеност са релевантним етичким захтевима који захтевају од ревизора да избегне свесну повезаност са осталим информацијама за које ревизор верује да садрже материјално погрешне или обмањујуће исказе, неодговорно изречене изјаве, или да су изостављене или прикривене информације тако да су друге информације обмањујуће. Обраћање пажње на друге показатеље који указују на то да би остале информације могле да садрже материјално погрешне исказе могло би да омогући ревизору да идентификује таква питања као што су:

- Разлике између осталих информација и општег знања, поред знања стеченог током ревизије, код члана тима који ради на ангажовању и који чита остале информације које су га навеле да поверује да остале информације изгледају као да су материјално погрешно исказане; или
- Интерна недоследност код осталих информација која је навела ревизора да поверује да изгледа да постоје материјално погрешни искази у осталим информацијама.

Одговор када изгледа да постоји материјално значајна недоследност или да су остале информације материјално погрешно исказане (видети параграф 16)

A39. Дискусија ревизора са руководством о материјалној недоследности (или осталим информацијама које изгледа да садрже материјално погрешне исказе) може да садржи захтев руководству да поткрепи основу за изјаве руководства у осталим информацијама. На основу додатних информација или појашњења руководства, ревизор може да буде уверен да остале информације нису материјално погрешно исказане. На пример, објашњења руководства могу да укажу на разумне и задовољавајуће основе за валидне разлике у просуђивању.

A40. Са друге стране, дискусије са руководством могу да обезбеде ревизору додатне информације које поткрепљују његов закључак да постоји материјално погрешно исказивање осталих информација.

A41. За ревизора може представљати већу тешкоћу да у дискусији са руководством оспори питања која су предмет просуђивања, него она која су више чињеничне природе. Међутим, могу постојати околности у којима ревизор закључује да остале информације садрже исказ који није доследан финансијским извештајима или сазнањима ревизора стеченим током ревизије. Ове околности могу да створе сумње у вези са осталим информацијама, финансијским извештајима, или знањем ревизора стеченим током ревизије.

A42. Имајући у виду да постоји широк спектар могућих материјално погрешних исказа у осталим информацијама, природа и обим других поступака које ревизор може да врши како би закључио да ли постоје материјално погрешна исказивања осталих информација, представљају предмет професионалног просуђивања ревизора у датим околностима.

A43. Када питање није у вези са финансијским извештајима или сазнањима ревизора стеченим током ревизије, ревизор можда неће бити у стању да у потпуности процени одговоре руководства на питања ревизора. Ипак, на основу додатних информација или појашњења руководства, или пратећи промене извршене од стране руководства у осталим информацијама, ревизор може бити уверен да више не изгледа да постоји материјално значајна недоследност или да више не изгледа да су остале информације материјално погрешно исказане. Када ревизор није у стању да закључи да изгледа да материјално значајна недоследност више не постоји или да више не изгледа да су остале информације материјално погрешно исказане, ревизор може да затражи од руководства да се консултује са

квалификованим трећим лицем (на пример, стручњак за управљање или правни заступник). У неким случајевима, након разматрања одговора након консултација са руководством, ревизор можда неће бити у стању да закључи да ли постоје материјално значајни погрешни искази у осталим информацијама или не постоје. Кораци које ревизор може да предузме укључују један или више од наведених:

Тражење савета од правног саветника ревизора;

Разматрање импликација по извештају ревизора, на пример, да ли да се укључи опис околности када постоји ограничење наметнуто од стране руководства; или

Повлачење из ревизије, где је то могуће у складу са важећим законом или регулативом.

Одговор када ревизор закључи да постоји материјално погрешан исказ у осталим информацијама

Одговор када ревизор закључи да постоји материјално погрешан исказ у осталим информацијама које су прибављене пре датума извештаја ревизора (видети параграф 18)

A44. Активности које ревизор предузима ако остале информације нису кориговане после комуникације са лицима овлашћеним за управљање је предмет професионалног просуђивања. Ревизор може да узме у обзир да ли је образложење дато од стране руководства и лица овлашћених за управљање за то што нису извршене корекције представља разлог за сумњу у интегритет или искреност руководства и лица овлашћених за управљање, као што је случај када ревизор сумња у постојање намере о обмањивању. Ревизор може такође да сматра да треба да потражи правни савет. У неким случајевима, може бити прописано законом, регулативом или другим професионалним стандардима да ревизор саопшти своја сазнања регулатору или релевантном професионалном телу. Извештавање о импликацијама (видети параграф 18(а))

A45. У ретким случајевима, квалификовано мишљење о финансијским извештајима може бити прикладно када одбијање да се коригују материјално погрешни искази у осталим информацијама изазива сумњу у интегритет руководства и лица овлашћених за управљање у толикој мери да може да се доведе у питање поузданост ревизијских доказа уопште.

Повлачење из ангажовања (видети параграф 18(б))

A46. Повлачење из ангажовања, где је то могуће у складу са важећим законом или регулативом, може бити прикладно када околности у вези са одбијањем да се коригују материјално погрешни искази у осталим информацијама изазивају сумњу у интегритет руководства и лица овлашћена за управљање у толикој мери да може да се доведе у питање поузданост изјава које су добијене од њих током ревизије.

Разматрања специфична за ентитете јавног сектора (видети параграф 18(б))

A47. У јавном сектору може да се деси да не постоји опција повлачења из ангажовања. У таквим случајевима, ревизор може да достави извештај законодавцу у ком ће навести детаље питања или да предузме друге прикладне кораке.

Одговор када ревизор закључи да постоји материјално погрешан исказ у осталим информацијама које су прибављене после датума извештаја ревизора (видети параграф 18)

A48. Ако ревизор закључи да постоји материјално погрешан исказ у осталим информацијама које су прибављене после датума извештаја ревизора, и ако је такав исказ коригован, ревизијски поступци који су неопходни у датим околностима укључују утврђивање да је корекција извршена (у складу са параграфом 17 (а)) и може да обухвати преглед корака које је руководство предузело у погледу комуникације са лицима која примају остале информације, ако су претходно објављене, да их обавести о ревидирању.

A49. Ако лица овлашћена за управљање не прихвате да измене остале информације, предузимање адекватних корака да би се скренула пажња корисника за које се припрема извештај ревизора на материјално погрешне исказе захтева примену професионалног просуђивања, а може да буде и под утицајем релевантног закона или регулативе у датом правном систему. Сходно томе, ревизор може да сматра да је неопходно да потражи правни савет о законским правима и обавезама ревизора.

A50. Када се не изврши корекција материјално значајних погрешних исказа у осталим информацијама, адекватни кораци које ревизор може предузети да би се скренула пажња корисника за које се припрема извештај ревизора на материјално погрешне исказе, када је то дозвољено законом или регулативом, обухватају, на пример:

○ Припрему новог или измењеног извештаја ревизора за руководство, укључујући модификовани одељак у складу са параграфом 22, уз постављање захтева руководству да достави овај

нови или измењени извештај ревизора корисницима за које се припрема извештај ревизора. При томе, ревизор ће можда морати да размотри ефекат, ако га има, на датум новог или измењеног извештаја ревизора, у светлу захтева ISA стандарда или важећих закона или регулативе. Ревизор такође може да разматра кораке које је руководство предузело да обезбеди нови или измењени извештај ревизора таквим корисницима;

- Скретање пажње корисницима за које се припрема извештај ревизора на материјално погрешне исказе у осталим информацијама (на пример, тако што се питање изнесе на скупштини акционара);
- Комуникација са регулаторним или релевантним професионалним телом о некоригованим материјално погрешним исказима; или
- Разматрање импликација по наставак ангажовања (видети такође и параграф А46)

Одговор када постоје материјално погрешни искази у финансијским извештајима или када ревизорово разумевање ентитета и његовог окружења треба да се ажурира (видети параграф 20) А51. Приликом читања осталих информација, ревизор може да постане свестан нове информације која утиче на:

- Ревизорово разумевање ентитета и његовог окружења, што може да укаже на потребу да се ревидира ревизорова процена ризика;
- Одговорност ревизора да процени ефекат идентификованих погрешних исказа на ревизију и некоригованих погрешних исказа, ако их има, на финансијске извештаје;
- Одговорност ревизора у вези са накнадним догађајима.

Извештавање (видети параграфе 21-24)

А52. За ревизије финансијских извештаја ентитета који није котиран за берзи, ревизор може сматрати да би идентификација у извештају ревизора осталих информација које ревизор очекује да ће добити након датума извештаја ревизора, била прикладна како би се обезбедила додатна транспарентност о осталим информацијама које су предмет одговорности ревизора у складу са овим стандардом. Ревизор може сматрати да је прикладно да то учини, на пример, када је руководство у стању да покаже ревизору да ће такве остале информације бити објављене након датума извештаја ревизора.

Илустративне изјаве (видети параграфе 21-22)

А53. Илустративни примери за одељак „Остале информације“ у извештају ревизора су дате у Прилогу 2.

Извештавање о импликацијама кад је мишљење ревизора о финансијским извештајима негативно или се ревизор уздржао од изражавања мишљења (видети параграф 23)

А54. Квалификовано мишљење или негативно мишљење ревизора о финансијским извештајима можда неће имати утицај на изјаву која се захтева параграфом 22(е) уколико питање у вези са којим је мишљење ревизора модификовано није укључено или на други начин обрађено у осталим информацијама и не утиче на било који део осталих информација. На пример, квалификовано мишљење о финансијским извештајима због необелодањивања накнада директора у складу са важећим оквиром финансијског извештавања не мора да има никакве импликације на извештавање у складу са захтевима овог стандарда. У другим околностима, може бити импликација на такво извештавање као што је описано у параграфима А55-А58.

А55. У околностима када је изражено квалификовано мишљење ревизора, може да се размотри да ли су остале информације такође материјално погрешно исказане у погледу истог или повезаног питања као у односу на питање који је довело до квалификованог мишљења о финансијским извештајима.

Квалификовано мишљење услед ограничења делокруга

А56. Када постоји ограничење обима у односу на материјално значајне ставке у финансијским извештајима, ревизор неће моћи да прикупи довољно адекватних ревизијских доказа о том питању. У таквим околностима, ревизор можда неће моћи да буде у стању да закључи да ли износи или друге ставке у осталим информацијама које се односе на ово питање као последицу имају материјално значајне погрешне исказе у осталим информацијама. Сходно томе, ревизор ће можда морати да модификује изјаву у складу са захтевима параграфа 22(е) да се позове на немогућност ревизора да размотри опис руководства о том питању у осталим информацијама у вези са којима је изражено квалификовано мишљење о финансијским извештајима, као што је објашњено у пасусу Основа за квалификовано мишљење. Од ревизора се ипак захтева да у извештају наведе сва остала некоригована

материјално погрешна исказивања осталих информација која су идентификована.

Негативно мишљење

A57. Негативно мишљење о финансијским извештајима које се односи на одређено(а) питање(а) описано(а) у пасусу Основа за негативно мишљење не оправдава изостављање из извештаја материјално значајних исказивања осталих информација које је ревизор идентификовао у извештају ревизора у складу са параграфом 22 (е) (ii). Када је изражено негативно мишљење о финансијским извештајима, ревизор ће можда морати да на адекватан начин модификује изјаву у складу са захтевима параграфа 22(е) на пример, да укаже на то да су износи или ставке у осталим информацијама материјално погрешно исказане у погледу истог или повезаног питања као у односу на питање који је довело до негативног мишљења о финансијским извештајима.

Уздржавање од изражавања мишљења

A58. Када се ревизор уздржи од изражавања мишљења о финансијским извештајима, пружање додатних детаља о ревизији, укључујући и одељак који се односи на остале информације, може да засени уздржавање од изражавања мишљења о финансијским извештајима у целини. У складу са тим, у тим околностима, у складу са захтевима стандарда ISA 705 (ревидиран), извештај ревизора не садржи одељак који се односи на захтеве за извештавање из овог стандарда.

Извештавање прописано законом или регулативом (видети параграф 24)

A59. ISA 20⁰ објашњава да од ревизора може да се захтева да постигне усклађеност са законским или регулаторним захтевима поред усклађености са стандардима ISA. Када је то случај, ревизор може бити у обавези да користи одређени распоред или формулацију текста у извештају ревизора који се разликују од онога што је дато у овом стандарду. Доследност у извештају ревизора, када је ревизија спроведена у складу са ISA стандардима, промовише кредибилитет на глобалном тржишту тако што ће се лакше идентификовати оне ревизије које су спроведене у складу са светским стандардима. Када се разлике између законских или регулаторних захтева у погледу извештавања о осталим информацијама и захтева овог стандарда односе само на распоред и формулацију текста у извештају ревизора, и ако је у најмању руку, сваки од елемената наведених у параграфу 24 укључен у извештај ревизора, извештај ревизора може да се позове на Међународне стандарде ревизије. Сходно томе, у таквим околностима, сматра се да је ревизор постигао усклађеност са захтевима овог стандарда, чак и када су распоред и формулација текста у извештају ревизора усклађени са законским или регулаторним захтевима у погледу извештавања.

¹ISA 200, *Опти циљеви независног ревизора и спровођење ревизије у складу са Међународним стандардима ревизије*.

²Одекс етике за професионалне рачуновође Одбора за међународне етичке стандарде за рачуновође (IESBA Кодекс), параграф 110.2

³ISA 705 (ревидиран), *Модификације мишљења у извештају независног ревизора*

⁴ISA 230, *Ревизијска документација*, параграфи 8-11

⁵на пример, Међународни стандард финансијског извештавања (IFRS) 7, *Финансијски инструменти: обелодањивање*, дозвољава да одређена обелодањивања које захтева IFRS буду дата у финансијским извештајима или уграђена путем унакрсног упућивања између финансијских извештаја и неких других извештаја, као што је коментар руководства или извештај о ризику, који су доступни корисницима финансијских извештаја под истим условима као и финансијски извештаји и у исто време.

⁶ISA 210, *Договарање услова ревизијског ангажовања*, параграф A24

⁷ISA 560, *Накнадни догађаји*

⁸ISA 580, *Писане изјаве*

⁹ISA 200, параграф 15

¹⁰ISA 220, *Контрола квалитета ревизије финансијских извештаја*, параграф 15(а)

¹¹ISA 315 (ревидиран), *Идентификовање и процена ризика материјално погрешних исказа путем разумевања ентитета и његовог окружења*, параграфи 11-12

¹²IESBA Кодекс, параграф 110.2

ISA 315 (ревидиран), параграфи 11, 31 и A1

ISA 450, „Процена погрешних исказа идентификованих током ревизије“

ISA 560, параграфи 10 и 14

ISA 200, paragraf A57