

# МЕЂУНАРОДНИ СТАНДАРД РЕВИЗИЈЕ 701 САОПШТАВАЊЕ КЉУЧНИХ РЕВИЗИЈСКИХ ПИТАЊА У ИЗВЕШТАЈУ НЕЗАВИСНОГ РЕВИЗОРА

(Важи за ревизије финансијских извештаја за периоде који се завршавају 15. децембра 2016. године или касније)

## САДРЖАЈ

Параграф

### Увод

Делокруг овог ISA 1-5  
Датум ступања на снагу 6

**Циљеви** 7

**Дефиниције** 8

### Захтеви

Одређивање кључних ревизијских питања 9-10  
Саопштавање кључних ревизијских питања 11-16  
Комуникација са лицима овлашћеним за управљање 17  
Документација 18

### Примена и остала објашњења

Делокруг овог стандарда А1-А8  
Одређивање кључних ревизијских питања А9-А30  
Саопштавање кључних ревизијских питања А31-А59  
Комуникација са лицима овлашћеним за управљање А60-А63  
Документација А64

Прилог: Примери извештаја ревизора о финансијским извештајима

Међународни стандард ревизије (ISA) 701, *Саопштавање кључних ревизијских питања у извештају независног ревизора* треба тумачити у контексту ISA 200, *Опти циљеви независног ревизора и спровођење ревизије у складу са Међународним стандардима ревизије*.

## Увод

### Делокруг овог ISA

1. Овај Међународни стандард ревизије (ISA) бави се одговорностима ревизора у погледу саопштавања кључних ревизијских питања у извештају ревизора. У њему су обрађена питања у вези за просуђивањем ревизора о томе шта треба да саопшти у извештају ревизора и у каквој форми и какав садржај треба да има та комуникација.
2. Циљ саопштавања кључних ревизијских питања је да се побољша комуникативна вредност извештаја ревизора тако што се обезбеђује већа транспарентност у вези са ревизијом која је изведена. Саопштавање кључних ревизијских питања обезбеђује додатне информације намењене циљним корисницима финансијских извештаја ("циљни корисници") да им помогне у разумевању оних питања која су, по професионалном просуђивању ревизора, од највећег значаја у ревизији финансијских извештаја текућег периода. Саопштавање кључних ревизијских питања такође може да помогне корисницима у разумевању ентитета и области које су значајне за просуђивања руководства у финансијским извештајима над којима је извршена ревизија. (видети параграфе А1-А4)
3. Саопштавање кључних ревизијских питања у извештају ревизора такође може да пружи циљним корисницима основу за даље ангажовање са руководством и лицима овлашћеним за управљање у вези са одређеним питањима која се односе на ентитет, финансијским извештајима над којима је изведена ревизија, или ревизијом која је изведена.
4. Саопштавање кључних ревизијских питања у извештају ревизора је у контексту мишљења о финансијским извештајима у целини. Саопштавање кључних ревизијских питања у извештају ревизора није:
  - (а) замена за обелодањивања у финансијским извештајима која се од руководства захтевају применљивим оквиром финансијског извештавања, или која су на други начин неопходна да се постигне фер презентација;
  - (б) замена за изражавање модификованог мишљења ревизора када је то неопходно услед околности специфичног ревизијског ангажовања у складу са ISA 705 (ревидиран);
  - (ц) замена за извештавање у складу са ISA 570 (ревидиран) када постоји материјално значајна

неизвесност у вези са догађајима или условима који могу да изазову значајну сумњу у способност ентитета да настави са пословањем у складу са начелом сталности; или

(д) издвојено мишљење о појединачним питањима. (параграфи А5-А8)

5. Овај ISA стандард примењује се на ревизије комплетног сета финансијских извештаја опште намене котираних ентитета и на околности када ревизор сам одлучи да саопшти кључна ревизијска питања у извештају ревизора. Овај ISA се такође примењује када закон или регулатива захтевају од ревизора да саопшти кључна ревизијска питања у извештају ревизора. Међутим ISA 705 (ревидиран) не дозвољава ревизору да саопштава кључна ревизијска питања када се ревизор уздржи од изражавања мишљења о финансијским извештајима, осим ако се такво извештавање захтева законом или регулативом.

#### **Датум ступања на снагу**

5. Овај стандард се примењује на ревизије финансијских извештаја за периоде који се завршавају 15 децембра 2016. године и касније.

#### **Циљеви**

6. Циљеви ревизора су да одреди кључна ревизијска питања и након што формира мишљење о финансијским извештајима, да саопшти та питања тако што ће да их опише у извештају ревизора.

#### **Дефиниције**

7. За потребе овог стандарда, наведени појмови имају следеће значење:

Кључна ревизијска питања – 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.

#### **Захтеви**

##### **Одређивање кључних ревизијских питања**

9. Ревизор одређује, на основу питања о којима је комуницирао са лицима овлашћеним за управљање, она питања која захтевају значајну пажњу ревизора у вршењу ревизије. При доношењу ове одлуке, ревизор треба да узме у обзир следеће: (видети параграфе А9-А18)

(а) Области већег процењеног ризика материјално погрешног исказа или значајан ризик идентификован у складу са ISA 315 (ревидиран). (видети параграфе А19-А22)

(б) Значајна просуђивања ревизора у вези са областима финансијских извештаја која укључују значајна просуђивања руководства, укључујући рачуноводствене процене за које је утврђен висок ниво неизвесности процене. (видети параграфе А23-А24).

(ц) Ефекат на ревизију значајних догађаја и трансакција до којих је дошло током периода. (видети параграфе А25-А26)

10. Ревизор одређује која су од питања утврђених у складу са параграфом 9 од највећег значаја у ревизији финансијских извештаја текућег периода и зато представљају кључна ревизијска питања. (видети параграф А9-А11 А27-А30)

##### **Саопштавање кључних ревизијских питања**

11. Ревизор треба да опише свако кључно ревизијско питање, користећи одговарајући поднаслов, у посебном одељку извештаја ревизора под насловом “Кључна ревизијска питања”, уколико се не примењују околности наведене у параграфима 14 и 15. Текст у овом делу извештаја ревизора треба да наведе следеће:

(а) кључна ревизијска питања су она питања која, на основу професионалног просуђивања ревизора, имају највећи значај у ревизији финансијских извештаја. [текућег периода]; и

(б) ова питања се обрађују у контексту ревизије финансијских извештаја у целини, и у формирању мишљења ревизора о томе, а ревизор не даје издвојено мишљење о овим питањима. (видети параграфе А31-А33)

*Кључна ревизијска питања не представљају замену за изражавање модификованог мишљења*

12. Ревизор не сме да саопшти неко питање у одељку Кључна ревизијска питања у извештају ревизора уколико се од ревизора захтева да модификује мишљење у складу са ISA 705 (ревидиран) као резултат тог питања. (видети параграф А5)

*Опис појединачних кључних ревизијских питања*

13. Опис сваког кључног ревизијског питања у одељку Кључна ревизијска питања у извештају ревизора треба да садржи референцу на повезана обелодањивања, ако их има, у финансијским извештајима и објашњење: (видети параграфе А34-А41)

(а) Зашто се то питање сматра за једно од питања од изузетне важности у ревизији и стога је окарактерисано као кључно ревизијско питање; и (видети параграф А42-А45)

(б) Како је то питање обрађено приликом вршења ревизије. (видети параграф А46-А51)

*Околности у којима је неко питање окарактерисано као кључно ревизијско питање нису саопштене у извештају ревизора*

14. Ревизор треба да опише свако кључно ревизијско питање у извештају ревизора, осим ако: (видети параграфе А53-А56)

(а) законом или регулативом није забрањено јавно обелодањивање тог питања; или (видети параграф А52)

(б) у изузетно ретким околностима, ревизор утврди да питање не треба да буде саопштено у извештају ревизора, зато што је разумно очекивати да негативне последице буду веће него користи од такве комуникације са јавношћу. Ово се не примењује уколико је ентитет јавно обелоданио информацију о том питању.

*Интеракција између описа кључних ревизијских питања и*

*осталих елемената који морају да се укључе у извештај ревизора*

15. Питање које за резултат има изражавање модификованог мишљења у складу са стандардом ISA 705 (ревидиран), или материјално значајна неизвесност у вези са догађајима или условима који могу да изазову значајну сумњу у способност ентитета да настави са пословањем у складу са начелом сталности као што је дефинисано у стандарду ISA 570 (ревидиран), су по својој природи кључна ревизијска питања. Међутим, у таквим околностима, ова питања не треба да буду описана у одељку Кључна ревизијска питања у извештају ревизора, а захтеви из параграфа 13-14 се не примењују. Уместо тога, ревизор треба да:

(а) Извештава о овим питањима у складу са важећим ISA стандардом (стандардима); и

(б) Укључи референцу на одељак (одељке) Основа за (негативно) мишљење са резервом или Материјално значајна неизвесност која се односи на начело сталности у одељку Кључна ревизијска питања. (видети параграфе А6-А7)

*Форма и садржај одељка Кључна ревизијска питања у Другим околностима*

16. Ако ревизор утврди, у зависности од чињеница и околности које се тичу ентитета и извршене ревизије, да не постоје кључна ревизијска питања која треба да се саопште или да су једина кључна питања ревизије која су саопштена она питања којима се бави параграф 15, ревизор треба да укључи изјаву која се односи на то у посебном делу извештаја ревизора, у одељку под насловом „Кључна ревизијска питања“ (видети параграфе А57-А59.).

#### **Комуникација са лицима овлашћеним за управљање**

17. Ревизор треба да саопшти лицима овлашћеним за управљање:

(а) Она питања за која је ревизор утврдио да су кључна ревизијска питања; или

(б) Ако је применљиво, у зависности од чињеница и околности које се тичу ентитета и извршене ревизије, уверење ревизора да не постоје кључна ревизијска питања која је требало саопштити у извештају ревизора. (видети параграф А60-А63).

#### **Документација**

18. Ревизор треба да укључи у ревизијску документацију:

(а) питања која захтевају значајну пажњу ревизора како је утврђено у складу са параграфом 9, као и образложење ревизора за његову одлуку о томе да ли је или није свако од ових питања кључно ревизијско питање у складу са параграфом 10;

(б) Ако је применљиво, образложење ревизора за његову одлуку о томе да не постоје кључна питања ревизије која је требало да се саопште у извештају ревизора или да су једина кључна питања ревизије која су саопштена она питања којима се бави параграф 15; и

(ц) Ако је применљиво, образложење ревизора за одлуку да у извештај ревизора не укључи неко питање за које је утврђено да је кључно ревизијско питање.

\* \* \*

#### **Примена и остала објашњења**

**Делокруг овог стандарда** (видети параграф 2)

А1. Значај може да се опише као релативна важност, посматрана у одређеном контексту. О значају неког питања просуђује ревизор у контексту у ком се то питање разматра. Значај може да се посматра

у контексту квантитативних и квалитативних фактора, као што су релативна величина, природа и ефекат на предметно питање и изражени интерес циљних корисника или прималаца. То подразумева објективну анализу чињеница и околности, укључујући природу и обим комуникације са лицима овлашћеним за управљање.

A2. Корисници финансијских извештаја су изразили интересовање у вези са питањима о којима је ревизор имао најснажнији дијалог са лицима овлашћеним за управљање као део двосмерне комуникације у складу са стандардом ISA 260 (ревидиран) и тражили су додатну транспарентност у вези са том комуникацијом. На пример, корисници су изразили посебно интересовање за разумевање значајних просуђивања ревизора која су вршена приликом формирања мишљења ревизора о финансијским извештајима у целини, зато што се често односе на области значајних просуђивања руководства приликом састављања финансијских извештаја.

A3. Захтев од ревизора да саопшти кључна ревизијска питања у извештају ревизора може да побољша комуникацију између ревизора и лица овлашћених за управљање о тим питањима, и да усмери пажњу руководства и лица овлашћених за управљање на обелодањивања у финансијским извештајима на која постоји референца у извештају ревизора.

A4. У стандарду ISA 32<sup>0</sup> објашњено је да је разумно очекивати да ревизор претпостави да корисници финансијских извештаја:

(а) Поседују разумно знање о пословним и економским активностима и рачуноводству, да су спремни да проучавају податке у финансијским извештајима са разумном пажњом;

(б) Разумеју да су финансијски извештаји припремљени и презентовани на нивоу материјалности, као и да је ревизија над њима извршена на нивоу материјалности;

(ц) Признају неизвесности које су инхерентне приликом мерења износа по основу коришћења процена, просуђивања и разматрања будућих догађаја; и

(д) Доносе разумне економске одлуке на основу информација у финансијским извештајима.

Имајући у виду да је извештај ревизора праћен финансијским извештајима над којима је извршена ревизија, сматра се да су корисници извештаја ревизора исти као и циљни корисници финансијских извештаја.

*Однос између кључних ревизијских питања, мишљења ревизора и осталих елемената извештаја ревизора (видети параграфе 4, 12, 15)*

A5. Стандард ISA 700 (ревидиран) садржи захтеве и даје смернице за формирање мишљења о финансијским извештајима. Саопштавање кључних ревизијских питања није замена за обелодањивања у финансијским извештајима која примењиви оквир финансијског извештавања захтева од руководства, или која се на други начин захтевају да би се постигла фер презентација. Стандард ISA 705 (ревидиран) бави се околностима у којима ревизор закључује да постоји материјално погрешан исказ који се односи на прикладност или адекватност обелодањивања у финансијским извештајима.

A6. Када ревизор изражава негативно или квалификовано мишљење у складу са ISA 705 (ревидиран), навођење описа питања које је узроковало модификацију мишљења у одељку Основа за квалификовано (негативно) мишљење помаже да циљни корисник боље разуме и идентификује такве околности када до њих дође. Одвајање саопштења о овом питању од других кључних ревизијских питања која су описана у одељку Кључна ревизијска питања даје том питању одговарајући значај у извештају ревизора (видети параграф 15). Прилог уз стандард ISA 705 (ревидиран) обухвата илустративне примере какав је ефекат на уводни текст одељка Кључна ревизијска питања када ревизор изражава квалификовано мишљење или негативно мишљење и када су друга кључна ревизијска питања саопштена у извештају ревизора. У параграфу A58 овог стандарда дат је пример који показује како изгледа одељак Кључна ревизијска питања када је ревизор утврдио да не постоје друга кључна ревизијска питања која треба да се саопште у извештају ревизора осим питања која су обрађена у одељцима Основа за квалификовано (негативно) мишљење или Материјално значајна неизвесност која се односи на начело сталности.

A7. Када ревизор изражава квалификовано мишљење или негативно мишљење, саопштавање других кључних ревизијских питања би и даље било релевантно да се унапреди разумевање ревизије код циљних корисника ревизије, и стога је потребно да се поштује захтев који се односи на утврђиваре кључних ревизијских питања. Међутим, пошто се негативно мишљење изражава у околностима када је ревизор закључио да су погрешни искази, појединачно или збирно, материјално

значајни или прожимајући у финансијским извештајима:

(а) У зависности од значаја питања која су довела до негативног мишљења, ревизор може да утврди да нема других кључних ревизијских питања. У таквим околностима, примењује се захтев из параграфа 15 (видети параграф А58).

(б) Ако се за једно или више питања осим питања која су довела до негативног мишљења, утврди да су кључна ревизијска питања, посебно је важно да у опису таквих других кључних ревизијских питања није имплицирано да су финансијски извештаји у целини више веродостојни у односу на та питања него што би било прикладно у датим околностима, имајући у виду да је изражено негативно мишљење (видети параграф А47).

А8. Стандард ISA 600 (ревидиран) успоставља механизме за ревизоре финансијских извештаја свих ентитета да укључе додатна сопштења у извештају ревизора примењујући Пасус којим се скреће пажња и Пасус у вези са осталим питањима, када ревизор сматра да је то неопходно. У таквим случајевима, ови пасуси су одвојени од одељка Кључна ревизијска питања у извештају ревизора. Када је за неко питање утврђено да се ради о кључном ревизијском питању, примена ових пасуса није замена за опис појединачних кључних ревизијских питања у складу са параграфом 13 Стандард ISA 706 (ревидиран) пружа додатне смернице о односу између кључних ревизијских питања и пасуса којима се скреће пажња у складу са тим стандардом.

**Одређивање кључних ревизијских питања** (видети параграфе 9-10)

А9. Процес одлучивања ревизора приликом одређивања кључних ревизијских питања је тако осмишљен да се изабере мањи број питања између питања која су предмет комуникације са лицима овлашћеним за управљање, на основу просуђивања ревизора о томе која од тих питања су од највећег значаја у ревизији финансијских извештаја за текући период.

А10. Одређивање кључних ревизијских питања од стране ревизора је ограничено на питања од изузетне важности у ревизији финансијских извештаја за текући период, чак и када су презентовани компаративни финансијски извештаји (на пример, чак и када се мишљење ревизора односи на сваки период за који су финансијски извештаји презентовани).

А11. Без обзира на то што се одређивање кључних ревизијских питања врши за ревизију финансијских извештаја за текући период и што овај стандард не захтева од ревизора да ажурира кључна ревизијска питања наведена у извештају ревизора за претходни период, можда ће ипак бити корисно за ревизора да размотри да ли је питање које је било кључно ревизијско питање у ревизији финансијских извештаја у претходном периоду остало кључно ревизијско питање и у ревизији финансијских извештаја за текући период.

*Питања која захтевају значајну пажњу ревизора* (видети параграф 9)

А12. Концепт значајне пажње ревизора признаје да је ревизија заснована на ризику и да се фокусира на идентификовање и процену ризика материјално значајних погрешних исказа у финансијским извештајима, осмишљавање и извођење поступака ревизије који су одговарајући за те ризике, и прибављање ревизијских доказа који су довољни и адекватни да пруже основу за мишљење ревизора. За одређена салда рачуна, групе трансакција или обелодањивања, што је већи процењени ризик од материјално значајних погрешних исказа на нивоу тврдње, то се примењује више просуђивања приликом планирања и извођења ревизијских поступака и процене добијених резултата. Кад је реч о осмишљавању даљих ревизијских поступака, ревизор има обавезу да прибави убедљивије ревизијске доказе што је виши ниво ризика процењен од стране ревизора. Када прибавља убедљивије ревизијске доказе због вишег нивоа процењеног ризика, ревизор може да повећа количину доказа, или да прибави доказе који су релевантнији или поузданији, на пример, тако што ће ставити већи акценат на прибављање доказа од треће стране или на прибављање поткрепљујућих доказа из више независних извора.

А13. Сходно томе, питања која представљају изазов за ревизора у смислу прибављања довољно адекватних ревизијских доказа или представљају изазов за ревизора приликом формирања мишљења о финансијским извештајима могу бити од посебног значаја када је реч о одређивању кључних ревизијских питања од стране ревизора.

А14. Области које захтевају значајну пажњу ревизора често су области које су веома сложене и односе се на значајна просуђивања руководства у финансијским извештајима, па због тога често укључују тешка или сложена просуђивања ревизора. Са друге стране, ово често утиче на ревизорову општу стратегију ревизије, алокацију ресурса и обим уложеног напора у вези са таквим питањима. Ови ефекти могу да укључе, на пример, степен укључености највишег руководства у ревизијско

ангажовање или ангажовање стручњака или лица са искуством у специјализованим областима рачуноводства и ревизије, било да су ангажовани или запослени у фирми да се баве решавањем ових питања.

A15. Различити ISA стандарди захтевају специфичне облике комуникације са лицима овлашћеним за управљање и другима који су у вези са областима које захтевају значајну пажњу ревизора. На пример:

- ISA 260 (ревидиран) захтева од ревизора да саопшти уколико дође до значајних тешкоћа у односу са лицима овлашћеним за управљање ISA стандарди препознају постојање потенцијалних потешкоћа у вези са, на пример:

- Трансакцијама повезаних страна а посебно са ограничењима ревизорових способности да прибаве ревизијске доказе да су сви остали аспекти трансакција са повезаном страном (осим цене) еквивалентни са сличном трансакцијом са неповезаном страном.

- Ограничењима ревизије групе, на пример, када је тиму који ради у ангажовању на ревизији групе ограничен приступ информацијама.

- ISA 220 успоставља захтеве за партнера у ангажовању у вези са вршењем одговарајућих консултација о проблематичним или спорним питањима. На пример, ревизор је можда извршио консултације се неким ко је део фирме или је екстерни сарадник, у вези са неким значајним техничким питањем, што може да буде показатељ да се ради о кључном ревизијском питању. Од партнера у ангажовању се такође захтева да расправља, између осталог, о значајним питањима која се јаве током ревизијског ангажовања са вршиоцем контроле квалитета ангажовања.

*Разматрања приликом одређивања оних питања*

*која захтевају значајну пажњу ревизора (видети параграф 9)*

A16. Ревизор може да заузме прелиминарни став у фази планирања о питањима која ће вероватно бити области значајне пажње ревизора приликом извођења ревизији и стога могу да буду кључна ревизијска питања. Ревизор може то да саопшти лицима овлашћеним за управљање приликом дискусије о планираном обиму и времену ревизије у складу са ISA 260 (ревидиран). Међутим, одређивање кључних ревизијских питања од стране ревизора заснива се на резултатима ревизије или доказима прибављених током ревизије.

A17. Параграф 9 обухвата специфична захтевана разматрања која се односе на ревизорово одређивање оних питања која захтевају значајну пажњу ревизора. Ова разматрања фокусирају се на природу питања о којима се обавештавају лица овлашћена за управљање, која су често повезана са питањима обелодањеним у финансијским извештајима, и треба да одражавају области ревизије финансијских извештаја које могу да буду од посебног интереса циљним корисницима. Чињеница да се ова разматрања захтевају не треба да значи да су питања која су повезана са њима увек кључна ревизијска питања; боље је рећи да су питања која се односе на таква специфична разматрања кључна ревизијска питања само ако се одреди да су од изузетне важности у ревизији у складу са параграфом 10. Имајући у виду да разлози могу бити међусобно повезани (на пример, питања која се односе на околности описане у параграфима 9 (b)-(ц) могу такође да се идентификују као значајни ризици), ако је применљиво више од једног разматрања на одређено питање које је саопштено лицима овлашћеним за управљање може да се повећа вероватноћа да ће ревизор идентификовати то питање као кључно ревизијско питање.

A18. Поред питања која се односе на специфична захтевана разматрања из параграфа 9, могу постојати и друга питања која су саопштена лицима овлашћеним за управљање и која захтевају значајну пажњу ревизора и да због тога може да се одреди да су то кључна ревизијска питања у складу са параграфом 10. Та питања могу да укључују, на пример, питања релевантна за ревизију која је извршена, а која не морају да се обелодањују у финансијским извештајима. На пример, имплементација новог информационог система (или значајне промене у постојећем информационом систему) током периода који је предмет разматрања, може бити област која захтева значајну пажњу ревизора, посебно ако је таква промена имала значајан утицај на ревизорову општу стратегију ревизије или је повезана са значајним ризиком (на пример, промене у систему утичу на признавање прихода).

Области високог процењеног ризика материјално значајних погрешних исказа, или значајни ризици идентификовани у складу са ISA 315 (ревидиран) (видети параграф 9 (a))

A19. ISA 260 (ревидиран) захтева од ревизора да комуницира са лицима овлашћеним за управљање о значајним ризицима које је идентификовао ревизор У параграфу A13 стандарда ISA 260

(ревидиран) објашњено је да ревизор може да комуницира са лицима овлашћеним за управљање о томе како ревизор планира да третира области високог процењеног ризика од материјално значајних погрешних исказа.

A20. ISA 315 (ревидиран) дефинише значајан ризик као идентификован и процењен ризик од материјално значајних погрешних исказа који, према просуђивању ревизора, захтева посебну пажњу ревизије. Области значајног просуђивања руководства и значајне неуобичајене трансакције често могу да се идентификују као значајни ризици. Значајни ризици су стога често области које захтевају значајну пажњу ревизора.

A21. Међутим, то не мора да буде случај за све значајне ризике. На пример, стандард ISA 240 претпоставља да постоји ризик од криминалних радњи у вези са признавањем прихода и захтева да ревизор третира те процењене ризике од материјално погрешних исказа услед криминалних радњи као значајне ризике. Поред тога, ISA 240 указује на то да је, због непредвидивих начина на који може доћи до заобилажења контроле од стране руководства, то ризик од материјално погрешних исказа услед криминалне радње и самим тим значајан ризик. У зависности од њихове природе, ови ризици не морају да захтевају значајну пажњу ревизора, и стога неће бити узети у обзир приликом одређивања кључних ревизијских питања од стране ревизора, у складу са параграфом 10.

A22. ISA 315 (ревидиран) објашњава да ревизорова процена ризика од материјално значајних погрешних исказа на нивоу тврдње може да се промени током ревизије услед прибављања додатних ревизијских доказа. Ревидирање ревизорове процене ризика и поновна процена планираних ревизијских поступака за одређену област финансијских извештаја (то јест, значајна промена у приступу ревизије ако је, на пример, ревизорова процена ризика била заснована на очекивању да су одређене контроле ефикасно деловале, а ревизор је прибавио ревизијске доказе да оне нису ефикасно деловале током периода над којим се врши ревизија, нарочито у области са већим процењеним ризиком од материјално погрешних исказа) може довести до тога да се за неку област одреди да је неопходна значајна пажња ревизора.

Значајна просуђивања ревизора која се односе на области у финансијским извештајима које су укључивале значајна просуђивања руководства, укључујући рачуноводствене процене које су идентификоване као

процене са високим степеном несигурности процене (видети параграф 9 (б))

A23. Стандард ISA 260 (ревидиран) захтева да ревизор саопштава лицима овлашћеним за управљање своје ставове о значајним квалитативним аспектима рачуноводствених пракси ентитета, укључујући и рачуноводствене политике, рачуноводствене процене и обелодањивања у извештајима. У многим случајевима, ово се односи на критичне рачуноводствене процене и повезана обелодањивања, што ће вероватно бити области које захтевају значајну пажњу ревизора, а такође могу бити идентификоване као значајни ризици.

A24. Међутим, корисници финансијских извештаја су истакли своје интересовање за рачуноводствене процене које су идентификоване као процене са високим нивоом несигурности процене складу са ISA 54<sup>0</sup> а које можда нису одређене као значајни ризици. Између осталог, такве процене у великој мери зависе од просуђивања руководства и често се ради о најсложенијим областима финансијских извештаја па може бити неопходно учешће стручњака ангажованог од стране руководства и стручњака ангажованог од стране ревизора. Корисници су такође истакли да су рачуноводствене политике које имају значајан утицај на финансијске извештаје (и значајне измене тих политика) релевантне за њихово разумевање финансијских извештаја, нарочито у околностима када праксе ентитета нису у складу са праксама других ентитета у истој привредној грани.

Ефекат на ревизију значајних догађаја или трансакција које су се догодиле током периода (видети параграф 9 (ц))

A25. Догађаји или трансакције које су имале значајан утицај на финансијске извештаје или на ревизију могу бити области које захтевају значајну пажњу ревизора и могу да се идентификују као значајни ризици. На пример, ревизор је можда имао опсежне разговоре са руководством и лицима овлашћеним за управљање у разним фазама током ревизије о ефектима који на финансијске извештаје имају значајне трансакције са повезаним лицима или значајне трансакције које су ван уобичајеног пословања ентитета или које на други начин изгледају необично. Руководство је можда вршило тешка или сложена просуђивања у вези са признавањем, одмеравањем, презентацијом или обелодањивањем таквих трансакција, што је можда имало значајан утицај на општу стратегију ревизора.

A26. Значајне промене у економији, рачуноводству, регулативи, привредној грани или други догађаји који утичу на претпоставке или просуђивања руководства могу да утичу на ревизоров општи приступ ревизији и да за резултат имају настанак питања која захтевају значајну пажњу ревизора. *Питања од највећег значаја* (видети параграф 10)

A27. Питања која захтевају значајну пажњу ревизора такође могу резултирати и значајном интеракцијом са лицима овлашћеним за управљање. Природа и обим комуникације о таквим стварима са лицима овлашћеним за управљање често указују на то која питања су од највећег значаја у ревизији. На пример, ревизор је можда имао дубље, чешће или детаљније интеракције са лицима овлашћеним за управљање у вези са тежим и сложенијим питањима, као што је, на пример, примена значајних рачуноводствених политика које су биле предмет значајног просуђивања ревизора или руководства.

A28. Концепт питања од највећег значаја је применљив у контексту ентитета и ревизије која је изведена. У том смислу, утврђивање и саопштавање кључних ревизијских питања од стране ревизора има за циљ идентификацију питања која су специфична за дату ревизију, и укључивање просуђивања о њиховој важности у односу на друга питања у ревизији.

A29. Остала разматрања која могу да буду важна за утврђивање релативног значаја питања саопштених лицима овлашћеним за управљање и да ли су та питања кључна ревизијска питања укључују:

- Значај датог питања за то како ће циљни корисници разумети финансијске извештаје, а посебно материјални значај датог питања за финансијске извештаје.
- Природа основне рачуноводствене политике која се односи на дато питање или сложеност или субјективност који су укључени у избор прикладне политике од стране руководства у поређењу са другим ентитетима из те привредне гране.
- Природа и материјалност, квантитативно или квалитативно, коригованих и збира некоригованих значајних погрешних исказа насталих услед криминалне радње или грешке у вези са датим питањем, ако их има.
- Природа и обим ревизијских напора који су потребни да се одговори на дато питање, укључујући:
  - Обим специјализованих вештина и знања потребних за примену ревизијских поступака ревизије да би се одговорило на ово питање или да би се проценили резултати тих поступака, ако их има.
  - Природа консултација са лицима ван тима који ради на ангажовању у вези са датим питањем.
    - Природа и озбиљност потешкоћа у примени ревизијских поступака, у процењивању резултата тих поступака, и прибављању релевантних и поузданих доказа на којима се заснива мишљење ревизора, посебно када просуђивања ревизора постају субјективна.
    - Озбиљност свих идентификованих недостатака контрола које су релевантне за дато питање.
    - Да ли дато питање обухвата већи број засебних, али повезаних, ревизијских разматрања? На пример, дугорочни уговори могу да захтевају значајну пажњу ревизора у вези са признавањем прихода, парничким поступцима или другим ванредним ситуацијама, и могу да утичу на друге рачуноводствене процене.

A30. Одређивање која су од питања која захтевају значајну пажњу ревизора, питања од највећег значаја у ревизији финансијских извештаја за текући период представља предмет професионалног просуђивања. На број кључних ревизијских питања која ће бити укључена у извештај ревизора може да утиче величина и сложеност ентитета, природа његовог пословања и окружење, као и чињенице и околности ревизијског ангажовања. У начелу, што је већи број питања која су у почетку окарактерисана као кључна ревизијска питања, то ће ревизор можда морати у већој мери да преиспита да ли свако од тих питања задовољава дефиницију кључног ревизијског питања. Јако дугачки спискови кључних ревизијских питања могу да буду у супротности са идејом да су та питања од изузетног значаја у ревизији.

#### **Саопштавање кључних ревизијских питања**

*Засебни одељак посвећен кључним ревизијским питањима у извештају ревизора* (видети параграф 11)

A31. Постављање посебног одељка посвећеног кључним ревизијским питањима у непосредну близину ревизоровог мишљења може дати додатни значај тим информацијама и признати да



информације које су специфичне за дато ангажовање имају вредност за циљне кориснике.

A32. Редослед којим су презентована појединачна питања у одељку посвећеном кључним ревизијским питањима је предмет професионалног просуђивања. На пример, такве информације могу бити организоване по редоследу релативног значаја, на основу просуђивања ревизора, или могу да буду наведене редоследом који одговара редоследу којим су питања обелодањена у финансијским извештајима. Захтев у параграфу 11 који се тиче навођења подналова има за циљ да се та питања додатно издвоје.

A33. Када се презентују упоредне финансијске информације, уводни текст одељка Кључна ревизијска питања је прилагођен тако да скрене пажњу на чињеницу да се кључна ревизијска питања односе само на ревизију финансијских извештаја текућег периода, и да могу укључивати упућивање на специфичан период који је покривен овим финансијским извештајима (нпр, "за годину која је завршила 31. децембра, 20X1").

*Опис појединачних кључних ревизијских питања (видети параграф 13)*

A34. Адекватност описа кључних ревизијских питања је предмет професионалног просуђивања. Опис кључних ревизијских питања има за циљ да обезбеди сажето и уравнотежено објашњење које омогућава циљним корисницима да разумеју зашто је дато питање од изузетне важности за ревизију и како је обрађено током ревизије. Ограничавање употребе високо техничких ревизијских израза такође помаже да циљни корисници који не поседују разумно знање ревизије разумеју основне разлоге што је ревизор усмерио своју пажњу на одређена питања током ревизије. Природа и обим информација које ревизор пружа треба да буду уравнотежени у контексту одговорности одговарајућих страна (то јест, да ревизор пружа корисне информације на концизан и разумљив начин, а не да на неприкладан начин пружа оригиналне информације о ентитету).

A35. Оригинална информација је свака информација о ентитету која није на други начин јавно објављена од стране ентитета (на пример, није била укључена у финансијске извештаје или друге информације доступне на датум извештаја ревизора, или укључена у друге усмене или писмене комуникације са руководством или лицима овлашћеним за управљање, као што су прелиминарна објављивања финансијских информација или саопштења инвеститора). Такве информације су у одговорности руководства ентитета и лица овлашћених за управљање.

A36. Прикладно је да се ревизор труди да избегне да се у опису кључних ревизијских питања на неприкладан начин пруже оригиналне информације о ентитету. Опис неког кључног ревизијског питања обично није сам по себи оригинална информација о ентитету, зато што описује питања у контексту ревизије. Међутим, ревизор може да сматра да је неопходно да укључи додатне информације да би објаснио зашто се за неко питање сматра да је од изузетне важности у ревизији, на основу чега је окарактерисано као кључно ревизијско питање, и како је то питање третирано у ревизији, под условом да обелодањивање таквих информација није забрањено законом или регулативом. Када ревизор утврди да су такве информације неопходне, ревизор може да подстакне руководство или лица овлашћена за управљање да обелодане додатне информације, а не да ревизор наводи оригиналне информације у извештају ревизора.

A37. Руководство или лица овлашћена за управљање могу да одлуче да укључе нова или проширена обелодањивања у финансијским извештајима или на другим местима у годишњем извештају, која се односе на неко кључно ревизијско питање у светлу чињенице да ће то питање бити саопштено у извештају ревизора. Таква нова или проширена обелодањивања, на пример, могу да се укључе да би пружила конкретније информације о осетљивости кључних претпоставки које су коришћене у рачуноводственим проценама, или образложење тог ентитета за примену одређене рачуноводствене праксе или политике када постоји прихватљива алтернатива у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања.

A38. Стандард ISA 720 (ревидиран) дефинише израз годишњи извештај и објашњава да документи као што је извештај руководства, коментар руководства, или оперативни и финансијски преглед или слични извештаји лица овлашћених за управљање (на пример, извештај директора), извештај председника управног одбора, извештај о корпоративном управљању; или извештаји о процени интерне контроле и ризика могу да буду саставни део годишњег извештаја. ISA 720 (ревидиран) бави се одговорностима ревизора у вези са другим информацијама које су укључене у годишњи извештај. Иако мишљење ревизора о

финансијским извештајима не обухвата друге информације, ревизор може да размотри те информације, као и остале јавно доступне комуникације од стране ентитета или других поузданих извора, приликом формулисања описа кључног ревизијског питања.

A39. Ревизијска документација припремљена током ревизије такође може да буде корисна када ревизор буде формулисао опис кључног ревизијског питања. На пример, дописи или документација ревизора о усменој комуникацији са лицима овлашћеним за управљање и друга ревизијска документација представљају корисну основу за саопштења ревизора у извештају ревизора. То је зато што ревизијска документација која је у складу са ISA 230 има за циљ да се бави суштинским питањима која се јаве током ревизије, донетим закључцима, и значајним професионалним просуђивањима у доношењу тих закључака, и служи као евиденција о природи, роковима и обиму изведених ревизијских поступака, њиховим резултатима и прикупљеним доказима. Таква документација може да помогне ревизору у изради описа кључних ревизијских питања у ком се објашњава значај питања, као и у примени захтева из параграфа 18.

Референца на то где је одређено питање обелодањено у финансијским извештајима (видети параграф 13)

A40. Параграф 13 (а)-(б) захтева да опис сваког кључног ревизијског питања садржи објашњење зашто ревизор сматра да је то питање једно од најзначајнијих у ревизији и како је обрађено у ревизији. Сходно томе, опис кључних ревизијских питања није само понављање онога што је обелодањено у финансијским извештајима. Међутим, упућивање на сва повезана обелодањивања омогућава циљним корисницима да стекну додатно разумевање о томе како је руководство третирало дато питање приликом састављања финансијских извештаја.

A41. Поред упућивања на повезано(а) обелодањивање(а), ревизор може да скрене пажњу на његове (њихове) кључне аспекте. Обим обелодањивања од стране руководства о специфичним аспектима или факторима у вези са тим како одређено питање утиче на финансијске извештаје за текући период могу помоћи ревизору да истакне одређене аспекте како је дато питање обрађено у ревизији тако да циљни корисници могу да разумеју зашто то питање представља кључно ревизијско питање. На пример:

- Када ентитет укључи детаљна обелодањивања о рачуноводственим проценама, ревизор може да скрене пажњу на обелодањивање кључних претпоставки, обелодањивање распона могућих исхода, и друга квалитативна и квантитативна обелодањивања у вези са кључним изворима за процене неизвесности или кључне рачуноводствене процене, као део одговора на питање зашто је неко питање окарактерисано као питање од изузетне важности у ревизији и како је то питање обрађено у ревизији.
- Када ревизор доноси закључак у складу са ISA 570 (ревидиран) да не постоји никаква материјално значајна неизвесност са догађајима или условима који могу да изазову значајну сумњу у вези са способношћу ентитета да настави са пословањем у складу са начелом сталности, ревизор ипак може да одреди да једно или више питања која се односе на овај закључак који произилази из ревизорових активности спроведених у складу са ISA 570 (ревидиран) могу да се окарактеришу као кључна ревизијска питања. У таквим околностима, ревизоров опис тих кључних ревизијских питања у извештају ревизора може да укључи аспекте идентификованих догађаја или услова који су обелодањени у финансијским извештајима, као што су значајни оперативни губици, доступни извори задуживања и рефинансирања могућих дуговања, или неусклађеност са условима уговора о кредиту, и сродне олакшавајуће околности.

Зашто ревизор сматра да је одређено питање од највеће важности у ревизији (видети параграф 13(а))

A42. Опис неког кључног ревизијског питања у извештају ревизора треба да пружи увид о томе зашто је то питање окарактерисано као кључно ревизијско питање. Сходно томе, захтеви из параграфа 9-10 и материјал за примену у параграфима A12-A29 који се односе на одређивање кључних ревизијских питања такође могу да буду од помоћи за ревизора када разматра на који начин да саопшти та питања у извештају ревизора. На пример, циљне кориснике ће сигурно интересовати објашњење фактора који су ревизора навели да закључи да одређено питање захтева значајну пажњу ревизора и да је од изузетне важности у ревизији.

A43. Релевантност информација за циљне кориснике ревизор треба да размотри када одређује шта

да укључи у опис кључног ревизијског питања. Ово обухвата и да ли ће опис омогућити боље разумевање ревизије и просуђивање ревизора.

A44. Директно повезивање питања са специфичним околностима ентитета такође може да помогне да се минимизира могућност да такви описи постану превише стандардизовани и мање корисни током времена. На пример, нека питања могу да се окараактеришу као кључна ревизијска питања у читавој групи ентитета која припада одређеној привредној грани као последица околности у тој привредној грани или сложености која лежи у основи финансијског извештавања. У описивању зашто ревизор сматра да је неко питање од изузетне важности, може бити корисно за ревизора да нагласи аспекте који су специфични за ентитет (на пример, околности које су утицале на основна просуђивања у финансијским извештајима за текући период), како би опис био релевантнији за циљне кориснике. Ово такође може бити важно за описивање кључних ревизијских питања која се понављају у више периода.

A45. Опис такође може да садржи упућивања на главна разматрања која су довела до тога да ревизор, у околностима ревизије, доноси одлуку о томе да неко питање буде од највеће важности, на пример:

- Економски услови који су утицали на способност ревизора да прибави ревизијске доказе, на пример неликвидно тржиште за одређене финансијске инструменте.
- Нове рачуноводствене политике или оне које тек треба да ступе на снагу, на пример питања специфична за ентитет или привредну грану о којима се тим који ради на ангажовању консултовао у оквиру фирме.
- Промене у стратегији ентитета или пословном моделу које су имале значајан утицај на финансијске извештаје.

Како је питање обрађено у ревизији (видети параграф 13(б))

A46. Количина детаља који се наводе у извештају ревизора да би се описало како је неко кључно ревизијско питање третирано приликом извођења ревизије је предмет професионалног просуђивања. У складу са параграфом 13 (б), ревизор може да опише:

- Аспекте ревизоровог одговора или приступа који су најрелевантнији за дато питање или специфични за процењени ризик материјално значајних погрешних исказа;
- Кратак преглед изведених поступака;
- Наговештај исхода ревизорових поступака; или
- Главна запажања у вези са питањем, или нека комбинација ових елемената.

Закон или регулатива или национални стандарди ревизије могу да пропишу посебан облик или садржај описа кључних ревизијских питања, или могу да наведу који од ових елемената треба да буду укључени у опис.

A47. Да би циљни корисници разумели значај неког кључног ревизијског питања у контексту ревизије финансијских извештаја у целини, као и однос између кључних ревизијских питања и других елемената извештаја ревизора, укључујући и мишљење ревизора, може бити неопходно да се обрати посебна пажња да језик који се користи у опису кључног ревизијског питања:

- Не имплицира да питање није адекватно решено од стране ревизора приликом формирања мишљења о финансијским извештајима.
- Директно повезује питање са специфичним околностима ентитета, без коришћења генеричких фраза или стандардизованог језика.
- Узима у обзир како је питање обрађено у повезаним обелодањивањима у финансијским извештајима, ако их има.
- Не садржи или не имплицира посебна мишљења о појединим елементима финансијских извештаја.

A48. Опис аспеката одговора ревизора или његовог приступа решавању питања, посебно када је било неопходно да се ревизијски приступ значајно прилагоди чињеницама и околностима ентитета, може да помогне циљним корисницима у разумевању неуобичајених околности и значајних просуђивања ревизора која су била неопходна за решавање ризика од материјално значајних погрешних исказа. Поред тога, ревизијски приступ је у одређеном периоду можда био под утицајем околности специфичних за ентитет, економских услова или промена у привредној грани. Такође може бити корисно за ревизора да наведе и каква је била природа и колики је био обим комуникације са

ливима овлашћеним за управљање о том питању.

A49. На пример, у опису ревизоровог приступа рачуноводственој процени за коју је утврђено да има висок ниво несигурности процене, као што је вредновање сложених финансијских инструмената, ревизор ће можда желети да нагласи да је ревизор ангажовао или запослио стручњака из те области. Такво навођење употребе стручњака ангажованог од стране ревизора, не умањује одговорност ревизора за мишљење о финансијским извештајима и стога није у супротности са параграфима 14-15 ISA 620.

A50. Могу да се јаве проблеми у описивању ревизорових поступака, нарочито у сложеним областима ревизије које захтевају примену просуђивања. Може бити посебно тешко да се направи сумарни преглед изведених поступака на језгровит начин тако да се адекватно пренесу природа и обим одговора ревизора на процењени ризик од материјално значајних погрешних исказа, као и значајна просуђивања ревизора у вези са тим. Ипак, ревизор може сматрати да је неопходно да опише одређене изведене поступке како би саопштио како је неко питање обрађено у ревизији. Такав опис типично може да буде уопштен (\*\*на високом нивоу\*\*), уместо да обухвати детаљан опис свих поступака.

A51. Као што је наведено у параграфу А46, ревизор може да укаже на исход одговора ревизора у опису кључног ревизијског питања у извештају ревизора. Међутим, ако се то уради, треба обратити посебну пажњу како би се избегао утисак да опис саржи издвојено мишљење о неком појединачном кључном ревизијском питању или да на било који начин може да доведе у питање мишљење ревизора о финансијским извештајима у целини.

*Околности у којима питање одређено као кључно ревизијско питање није саопштено у извештају ревизора (видети параграф 14)*

A52. Законом или регулативом може бити омогућено да се не врши јавно обелодањивање од стране руководства или ревизора одређеног питања за које је утврђено да је кључно ревизијско питање. На пример, законом или регулативом може изричито да буде забрањена било каква јавна комуникација која може да утиче на истрагу од стране овлашћеног органа у вези са постојећим кривичним делом или кривичним делом у чије се постојање сумња (на пример, питања која су у вези са прањем новца или изгледа као да су у вези са прањем новца).

A53. Као што је наведено у параграфу 14 (б), изузетно ретко се дешава да питање за које је утврђено да је кључно ревизијско питање није саопштено у извештају ревизора. То је зато што се претпоставља да је у јавном интересу да се обезбеди већа транспарентност ревизије за циљне кориснике. Сходно томе, ако ревизор просуди да не треба да саопшти неко кључно ревизијско питање, таква одлука је прихватљива само у случајевима када се негативне последице по ентитет или јавност, као резултат такве комуникације, сматрају толико значајним да би било разумно очекивати да је то од веће користи за јавни интерес него саопштавање тог питања.

A54. Приликом доношења одлуке да се не саопшти неко кључно ревизијско питање узимају се у обзир чињенице и околности везане за ово питање. Комуникација са руководством и лицима овлашћеним за управљање помаже ревизору да разуме ставове управе о значају штетних последица које могу настати услед саопштавања одређеног питања. Посебно, комуникација са руководством и лицима овлашћеним за управљање помаже ревизору да буде информисан приликом просуђивања да ли ће да саопшти неко питање и то тако што:

- Помаже ревизору у разумевању зашто питање није јавно обелодањено од стране ентитета (на пример, ако закон, регулатива или одређени оквир финансијског извештавања дозвољавају одложено обелодањивање или необелодањивање питања) и који су ставови руководства у погледу негативних последица обелодањивања, ако би их било. Руководство може да скрене пажњу на одређене аспекте закона или регулативе или других меродавних извора који могу да буду релевантни за разматрање негативних последица (на пример, такви аспекти могу да укључују штету за ентитет у комерцијалним преговорима или у позицији у односу на конкуренцију). Међутим, ставови руководства у погледу негативних последица не умањују потребу ревизора да утврди да ли је разумно очекивати да ће негативне последице надмашити користи од комуникације са јавношћу у складу са параграфом 14 (б).
- Истиче да ли је било било какве комуникације са надлежним регулаторним, извршним или надзорним органима у вези са датим питањем, посебно да ли таква комуникација подржава тврдњу руководства о томе зашто обелодањивање о том питању није прикладно.
- Омогућава ревизору да, када је то потребно, подстакне руководство и лица овлашћена за управљање да јавно обелодањују релевантне информације о овом питању. Посебно, то може бити

могуће ако је забринутост руководства и лица овлашћених за управљање у погледу обелодањивања датог питања ограничена на одређене аспекте који се односе на питање, тако да одређене информације о датом питању могу бити мање осетљиве и могу да се обелодане.

Ревизор такође може сматрати да је неопходно да добије писмену изјаву руководства о томе због чега обелодањивање о датом питању није прикладно, укључујући мишљење руководства о значају штетних последица које могу настати као резултат такве комуникације.

A55. Такође може бити неопходно да ревизор размотри импликације саопштавања о неком питању за које је одређено да је кључно ревизијско питање у светлу релевантних етичких захтева. Поред тога, од ревизора може да се захтева законом или регулативом да комуницира са надлежним регулаторним, извршним или надзорним органима у вези са датим питањем, без обзира на то да ли је дато питање укључено у извештај ревизора. Таква комуникација може бити корисна за разматрање негативних последица које могу настати услед комуникације о том питању.

A56. Питања која ревизор разматра у вези са одлуком да ли да саопшти неко ревизијско питање су веома сложена и укључују значајна просуђивања ревизора. Сходно томе, ревизор може сматрати да је неопходно да добије правни савет.

*Облик и садржај одељка Кључна ревизијска питања у другим околностима (видети параграф 16)*

A57. Захтев у параграфу 16 се односи на три околности:

(а) ревизор одређује у складу са параграфом 10 да не постоје кључна ревизијска питања. (видети параграф A59)

(б) ревизор одређује у складу са ставом 14 да кључно ревизијско питање неће бити саопштено у извештају ревизора и да нема других питања за која је одређено да су кључна ревизијска питања.

(ц) само питања за која је одређено да су кључна ревизијска питања су она која су наведена у извештају у складу са параграфом 15.

A58. У наставку је дат пример како је у извештају ревизора презентовано ако је ревизор утврдио да нема кључних ревизијских питања која треба да се саопште:

#### **Кључна ревизијска питања**

[Осим за питања која су описана у одељку *Основа за квалификовано (негативно) мишљење или одељку Материјално значајна неизвесност у вези са сталношћу пословања,*] ми смо утврдили да нема [других] кључних ревизијских питања која треба да се саопште у нашем извештају.

A59. Одређивање кључних питања ревизије укључује просуђивање о релативној важности питања која захтевају значајну пажњу ревизора. Зато је веома ретко да ревизор комплетног сета финансијских извештаја опште намене котираног ентитета не одреди бар једно кључно ревизијско питање од питања о којима је комуницирао са лицима овлашћеним за управљање да га наведе у извештају ревизора. Међутим, у одређеним ограниченим околностима (на пример, за котирани ентитет са веома ограниченим пословањем), ревизор може да одреди да не постоје кључна питања ревизије у складу са параграфом 10, зато што не постоје питања која захтевају значајну пажњу ревизора.

#### **Комуникација са лицима овлашћеним за управљање**

(видети параграф 17)

A60. ISA 260 (ревидиран) захтева да ревизор благовремено комуницира са лицима овлашћеним за управљање. Одговарајући тренутак за комуникацију о кључним ревизијским питањима варира у зависности од околности ангажовања. Међутим, ревизор може да саопштава прелиминарне ставове о кључним ревизијским питањима када се расправља о планираном обиму и времену ревизије, и да настави да дискутује о томе када саопштава налазе ревизије. На тај начин могу да се ублаже практични проблеми који настају као последица покушаја да се оствари снажан двосмерни дијалог о кључним ревизијским питањима у време када су финансијски извештаји у завршној фази пред издавање.

A61. Комуникација са лицима овлашћеним за управљање омогућава тим лицима да буду свесна кључних ревизијских питања која ревизор намерава да наведе у извештају ревизора, и пружа им прилику да добију додатно разјашњење када је то потребно. Ревизор може сматрати да је корисно да лицима овлашћеним за управљање достави нацрт извештаја ревизора како би се омогућила ова дискусија. Комуникација са лицима овлашћеним за управљање препознаје њихову важну улогу у надгледању процеса финансијског извештавања, и пружа им могућност да разумеју основе за одлуке које је ревизор донео у вези са кључним ревизијским питањима и како ће та питања бити описана у

ревизоровом извештају. Такође, комуникација омогућава лицима овлашћеним за управљање да размотре да ли нова или проширена обелодањивања могу бити корисна у светлу чињенице да ће ова питања бити саопштена у извештају ревизора.

A62. Комуникација са лицима овлашћеним за управљање која се захтева на основу параграфа 7 (а) такође обухвата и изузетно ретке околности у којима питање за које је утврђено да је кључно ревизијско питање није саопштено у извештају ревизора (видети параграфе 14 и A54).

A63. Захтев у параграфу 17 (б) који се тиче комуникације са лицима овлашћеним за управљање када је ревизор утврдио да нема кључних ревизијских питања која се саопштавају у извештају ревизора, може да пружи прилику ревизору да дискутује са другима који су упознати са ревизијом и значајним питањима која су се можда појавила (укључујући лице које врши преглед контроле квалитета, ако је именовано). Ове дискусије могу да доведу до тога да ревизор преиспита одлуку ревизора да не постоје кључна ревизијска питања.

**Документација** (видети параграф 18)

A64. Параграф 8 стандарда ISA 230 захтева да ревизор припреми ревизијску документацију тако да ревизор са искуством, који није био претходно повезан са ревизијом, може да разуме, између осталог, значајна професионална просуђивања. У контексту кључних ревизијских питања, ова професионална просуђивања укључују одређивање, од питања која су предмет комуникација са лицима овлашћеним за управљање, која питања захтевају значајну пажњу ревизора, као и да ли је свако од тих питања кључно ревизијско питање. Просуђивање ревизора у том погледу ће вероватно бити подржано документацијом о комуникацији између ревизора и лица овлашћених за управљање, и ревизијском документацијом која се односи на свако појединачно питање (видети параграф A39), као и осталом ревизијском документацијом о значајним питањима која су се јавила током ревизије (на пример, меморандум извршеног рада). Међутим, овај стандард ISA не захтева од ревизора да документује зашто остала питања о којима је комуницирао са лицима овлашћеним за управљање нису питања која захтевају значајну пажњу ревизора.

<sup>1</sup>SA 705 (ревидиран), *Модификације мишљења у извештају независног ревизора*

<sup>1</sup>SA 570 (ревидиран), *Начело сталности*, параграфи 22-23

<sup>1</sup>SA 700 (ревидиран), *Формирање мишљења и извештавање о финансијским извештајима*, параграфи 30-31

<sup>1</sup>SA 705 (ревидиран), параграф 29

<sup>1</sup>SA 315 (ревидиран), *Идентификовање и процена ризика материјално погрешних исказа путем разумевања ентитета и његовог окружења*

<sup>1</sup>SA 230, *Ревизијска документација*, параграфи 8-11 и A6

<sup>1</sup>SA 260 (ревидиран), *Комуникација са лицима овлашћеним за управљање*

<sup>1</sup>SA 320, *Материјалност у планирању и спровођењу ревизије*, параграф 4

<sup>1</sup>SA 700 (ревидиран), параграфи 10-15 и A1-A15

<sup>2</sup>видети параграф A7 стандарда ISA 705 (ревидиран).

<sup>1</sup>SA 705 (ревидиран), параграф 8

<sup>1</sup>SA 706 (ревидиран), *Пасус којим се скреће пажња и пасус у вези са осталим питањима у извештају независног ревизора*

<sup>2</sup>видети параграфе 8(б) и 10(б) стандарда ISA 706 (ревидиран)

<sup>1</sup>SA 706 (ревидиран), параграфи A1-A3

<sup>2</sup>видети ISA 710, *Упоредне информације -упоредни износи и упоредни финансијски извештаји*

<sup>1</sup>SA 330, *Ревизорски одговор на процењене ризике*, параграф 7(б)

<sup>1</sup>SA 330, параграф A19

<sup>1</sup>SA 260 (ревидиран), параграфи 16(б) и A21

---

<sup>1</sup>SA 550, *Повезане стране*, параграф A42

<sup>1</sup>SA 600, *Специјална разматрања — ревизија финансијских извештаја групе (укључујући рад ревизора компоненте)*, параграф 49(д)

<sup>1</sup>SA 220, *Контрола квалитета ревизије финансијских извештаја*, параграф 18

<sup>1</sup>SA 220, параграф 19

<sup>1</sup>SA 260 (ревидиран), параграф 15

<sup>1</sup>SA 240, *Одговорност ревизора за разматрање криминалних радњи у ревизији финансијских извештаја*, параграф 26–27

<sup>1</sup>SA 240, параграф 31

<sup>1</sup>SA 315 (ревидиран), параграф 31

<sup>1</sup>SA 260 (ревидиран), параграф 16(а)

<sup>В</sup>идети параграфе 10–11 стандарда ISA 540, *Ревизија рачуноводствених процена, укључујући рачуноводствену процену фер вредности и повезана обелодањивања*.

<sup>В</sup>идети параграфе 16(а), 16(ц) и A22, и Прилог 2 стандарда ISA 260 (ревидиран).

<sup>1</sup>SA 720 (ревидиран), *Одговорности ревизора у вези са осталим информацијама*, параграфи 12(а) и A1–A3

<sup>В</sup>идети параграф A3 стандарда ISA 570 (ревидиран)

<sup>1</sup>SA 620, *Коришћење резултата рада стручњака ангажованог од стране ревизора*

<sup>1</sup>SA 260 (ревидиран), параграф 21