

# МЕЂУНАРОДНИ СТАНДАРД РЕВИЗИЈЕ 450

## ПРОЦЕНА ПОГРЕШНИХ ИСКАЗА

### ИДЕНТИФИКОВАНИХ ТОКОМ РЕВИЗИЈЕ

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

#### САДРЖАЈ

Параграф

#### Увод

Делокруг овог ISA	1		
Датум ступања на снагу		2	
<b>Циљеви</b> .....			3

<b>Дефиниције</b> .....			4
-------------------------	--	--	---

#### Захтеви

Акумулирање идентификованих погрешних исказа			5
Разматрање погрешних исказа идентификованих током ревизије	6–7		
Саопштавање и исправљање погрешних исказа		8–9	
Процена ефекта неисправљених погрешних исказа			10–13
Писане изјаве	14		
Документација	15		

#### Примена и остала објашњења

Дефиниција погрешног исказа	A1		
Акумулирање идентификованих погрешних исказа			A2–A6
Разматрање погрешних исказа идентификованих током ревизије	A7–A9		
Саопштавање и исправљање погрешних исказа		A11–A13	
Процена ефекта неисправљених погрешних исказа			A14–A28
Писане изјаве	A29		
Документација.....			A30

Међународни стандард ревизије (ISA) 450, *Процена погрешних исказа идентификованих током ревизије* треба тумачити у контексту ISA 200 *Општи циљеви независног ревизора и спровођење ревизије у складу са Међународним стандардима ревизије*.

#### Увод

##### Делокруг овог ISA

1. Овај Међународни стандард ревизије (ISA) успоставља одговорност ревизора у вези процене ефеката идентификованих погрешних исказа на ревизију, као и неисправљених погрешних исказа, уколико их има, на финансијске извештаје. ISA 700 се бави ревизоровом одговорношћу да, приликом формирања мишљења о финансијским извештајима, закључи да ли је прибављено уверавање у разумној мери о томе да ли финансијски извештаји у целини не садрже материјално погрешне исказе. У складу са ISA 700 (ревидиран), при доношењу закључка, ревизор узима у обзир процену неисправљених погрешних исказа, уколико их има, у финансијским извештајима у складу са овим ISA. ISA 32<sup>0</sup> се бави ревизоровом одговорношћу за примену концепта материјалне значајности приликом планирања и спровођења ревизије финансијских извештаја.

##### Датум ступања на снагу

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

#### Циљеви

3. Циљ ревизора је да процени:

- (а) Ефекат идентификованих погрешних исказа на ревизију; и
- (б) Ефекат неисправљених погрешних исказа, уколико их има, на финансијске извештаје.

### **Дефиниције**

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

(а) Погрешан исказ – Разлика између приказаних износа, класификације, презентације или обелодањивања ставки у финансијским извештајима и износа, класификације, презентације или обелодањивања која се захтевају да би та ставка била у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања. Погрешни исказ може бити проузрокован грешком или криминалном радњом. (видети параграф А1)

У случајевима када ревизор изражава мишљење о томе да ли су финансијски извештаји истинито и објективно приказани, по свим материјално значајним питањима, односно дају истинит и објективан приказ, погрешни искази такође укључују корекције износа, класификација, презентација или обелодањивања, који су, по мишљењу ревизора, неопходне како би финансијски извештаји били истинито и објективно приказани, по свим материјално значајним питањима, односно давали истинит и објективан приказ.

(б) Неисправљени погрешни искази – Погрешни искази које је ревизор акумулирао током ревизије и који нису исправљени.

### **Захтеви**

#### **Акумулирање идентификованих погрешних исказа**

5. Ревизор треба да утврди акумулирани износ погрешних исказа који су идентификовани током ревизије, не укључујући оне који су очигледно безначајни. (видети параграфе А2-А6)

#### **Разматрање погрешних исказа идентификованих у току ревизије**

6. Ревизор треба да одлучи да ли целокупни план стратегије и план ревизије треба ревидирати уколико:

(а) Природа идентификованих погрешних исказа и околности њиховог појављивања указују да могу постојати други погрешни искази, који кумулативно са погрешним исказима који су идентификовани и акумулирани током ревизије могу бити материјално значајни; или (видети параграф А7)

(б) Скуп вредности погрешних исказа акумулираних током ревизије се приближава нивоу материјалности одређеном у складу са ISA 320. (видети параграф А8)

7. Уколико, на захтев ревизора, руководство испита класу трансакција, салда рачуна или обелодањивања и исправи погрешне исказе који су откривени, ревизор треба да спроведе додатне ревизијске поступке како би утврдио да ли погрешни искази и даље постоје. (видети параграф А9)

#### **Саопштавање и исправљање погрешних исказа**

8. Ревизор треба благовремено да саопштава руководству на одређеном нивоу све акумулиране погрешне исказе који су откривени током ревизије, осим уколико то не забрањује закон или регулатива. Ревизор треба од руководства да захтева да исправи те погрешне исказе. (видети параграфе А10-А12)

9. Уколико руководство одбије да исправи неке или све погрешне исказе које је ревизор саопштио, ревизор треба да стекне разумевање о разлозима због којих руководство не врши исправке и треба то разумевање да узме у обзир приликом процене да ли у финансијским извештајима у целини нема материјално погрешних исказа. (видети параграф А13)

#### **Процена ефекта неисправљених погрешних исказа**

10. Пре процене ефекта неисправљених погрешних исказа, ревизор треба да преиспита материјалност која је одређена у складу са ISA 320, како би потврдио да је она одговарајућа у контексту стварних финансијских резултата ентитета. (видети параграфе А14-А15)

11. Ревизор треба да утврди да ли су неисправљени погрешни искази материјално значајни, појединачно или заједно. Приликом доношења овог закључка, ревизор треба да размотри:

(а) Величину и природу погрешних исказа, како у вези са одређеним класама трансакција, салдима рачуна или обелдоњивањима, тако и у вези са финансијским извештајима у целини, и одређеним околностима њиховог настанка; и (видети параграфе А16-А22, А24-А25)

(б) Ефекат неисправљених погрешних исказа, у претходним периодима, на значајне класе трансакција, салда рачуна или обелодањивања, и на финансијске извештаје у целини. (видети параграф А23)

*Комуникација са лицима овлашћеним за управљање*

12. Ревизор треба лицима овлашћеним за управљање да саопшти постојање неисправљених погрешних исказа и ефекат који они могу да имају, појединачно или заједно, на мишљење у ревизоровом извештају, осим уколико таква комуникација није забрањена законом или регулативом. У ревизоровом саопштењу се појединачно идентификују неисправљени материјално погрешни искази. Ревизор треба да захтева да се неисправљени погрешни искази исправе. (видети параграфе А26-А28)

13. Ревизор треба такође да саопшти лицима овлашћеним за управљање ефекат који неисправљени погрешни искази из претходних периода имају на класе трансакција, салда рачуна или обелодањивања као и на финансијске извештаје у целини.

#### **Писане изјаве**

14. Ревизор треба да захтева писане изјаве од руководства и, где је то применљиво, лица овлашћених за управљање о томе да ли верују да су ефекти неисправљених погрешних исказа, појединачно или заједно, нематеријални за финансијске извештаје у целини. Преглед таквих ставки ће бити укључен или садржан у писаним изјавама. (видети параграф А29)

## Документација

15. Ревизор треба у ревизијску документацију да укључи следеће: (видети параграф А30)
- (а) Износ испод кога ће погрешни искази бити сматрани очигледно безначајним (параграф 5);
  - (б) Све погрешне исказе који су акумулирани током ревизије и податак да ли су исправљени (параграфи 5, 8 и 12); и
  - (ц) Ревизоров закључак о томе да ли неисправљени погрешни искази материјално значајни, појединачно или заједно, и основу за такав закључак. (параграф 11)

\* \* \*

## Примена и остала објашњења

### Дефиниција погрешног исказа

(видети параграф 4(а))

- А1. Погрешан исказ може бити последица:
- (а) Непрецизности приликом прикупљања и обраде података који се користе за припрему финансијских извештаја;
  - (б) Изостављања износа или обелодањивања, укључујући неадекватна или непотпуна обелодањивања, као и она обелодањивања која се захтевају да би се испунили циљеви одређених оквира финансијског извештавања, по потреби;
  - (ц) Нетачне рачуноводствене процене као последице превида, или погрешног тумачења чињеница;
  - (д) Просуђивања руководства о рачуноводственим проценама које ревизор сматра неодговарајућим или одабиру и примени рачуноводствених политика које ревизор сматра неприкладним;
  - (е) Неприкладна класификација, агрегација или дисагрегација информација, и
  - (ф) За финансијске извештаје припремљене у складу са оквиром фер презентације, изостављање обелодањивања које је неопходно да би се постигла фер презентација ван обелодањивања за која постоје специфични захтеви у оквиру.

Примери погрешних исказа проузрокованих криминалном радњом су наведени у ISA 240.

### **Акумулирање идентификованих погрешних исказа (видети параграф 5)**

*“Очигледно безначајан”*

А2. Параграфом 5 овог стандарда, захтева се да ревизор акумулира све погрешне исказе идентификоване током ревизије осим оних који су очигледно безначајни. “Очигледно безначајан” није други назив за “нематеријалан”. Погрешни искази који су очигледно безначајни имају потпуно другачији (мањи) степен значаја или су потпуно другачије природе у односу на оне за које је одређено да су материјално значајни, и ови погрешни искази неће имати последице, било да се посматрају појединачно или заједно, без обзира по ком критеријуму се процењују величина, природа или околности. Уколико постоји недоумица да ли је једна или више ставки очигледно безначајна, тај погрешан исказ се неће сматрати очигледно безначајним.

*Погрешни искази у појединачним извештајима*

А3. Ревизор може да одреди износ испод ког би погрешно исказивање износа у појединачним извештајима било очигледно безначајно, а не би морало да се акумулира зато што ревизор очекује да акумулација таквих износа очигледно не би имала значајан утицај на финансијске извештаје. Међутим, погрешно исказани износи који су изнад одређеног износа треба да се акумулирају у складу са параграфом 5 овог стандарда. Поред тога, погрешни искази који се односе на износе, могу да не буду очигледно безначајни када се о њима просуђује на основу критеријумима природе или околности, и, ако није тако, треба да се акумулирају у складу са параграфом 5 овог стандарда.

### *Погрешни искази у обелодањивањима*

A4. Погрешни искази у обелодањивањима могу такође бити очигледно безначајни, без обзира на то да ли се посматрају појединачно или агрегирано, и да ли се просуђивање врши на основу критеријума величине, природе или околности. Погрешни искази који нису очигледно безначајни се такође акумулирају да би ревизор лакше проценио утицаја тих погрешних исказа на релевантна обелодањивања и финансијске извештаје у целини. Параграф A13а овог стандарда садржи примере када погрешни искази у квалитативним обелодањивањима могу бити материјално значајни.

#### *Акумулација погрешних исказа*

A5. Погрешни искази који су односе на природу или околности ентитета, акумулирани као што је описано у параграфима A2а-A2б, не могу да се сабирају као што је могуће у случају погрешно исказаних износа. Ипак, од ревизора се параграфом 11 овог стандарда захтева да појединачно и збирно процени те погрешне исказе (то јест, заједно са другим погрешним исказима) да би утврдио да ли су материјално значајни.

A6. Како би се помогло ревизору у процени ефекта акумулираних погрешних исказа који су уочени током ревизије и приликом саопштавања погрешних исказа руководству и лицима овлашћеним за управљање, може бити корисно да се направи разлика између чињеничних погрешних исказа, погрешних исказа у вези са просуђивањем и пројектованих погрешних исказа.

- Чињенични погрешни искази су погрешни искази о којима не постоји сумња.
- Погрешни искази у вези са просуђивањем представљају разлике настале по основу просуђивања руководства, укључујући оне које се односе на признавање, одмеравање, презентацију и обелодањивање у финансијским извештајима, укључујући одабир и примену рачуноводствених политика које ревизор сматра неразумним или неприкладним.
- Пројектовани погрешни искази су најбоље ревизорове процене у вези погрешних исказа у популацијама, укључујући пројектовање погрешних исказа идентификованих ревизијским узорковањем на целокупну популацију одакле су узорци узети. Смернице у вези одређивања пројектованих погрешних исказа и процене резултата су дате у ISA 530.

#### **Разматрање погрешних исказа идентификованих у току ревизије** (видети параграфе 6-7)

A7. Погрешан исказ не мора бити изолована појава. Докази да постоје други погрешни искази укључују, на пример, чињеницу да је ревизор уочио да је погрешни исказ настао услед нефункционисања интерне контроле или неодговарајућих претпоставки или метода процене који се опште примењују у ентитету.

A8. Уколико се кумулативни износ погрешних исказа прикупљених током ревизије приближи материјалности одређеној у складу са ISA 320, постоји ризик који је већи од прихватљивог, да неоткривени погрешни искази, заједно са кумулативним скупом погрешних исказа идентификованих током ревизије, могу премашити ниво материјалности. Неоткривени погрешни искази могу постојати због постојања ризика узорковања и ризика неузорковања.

A9. Ревизор може тражити од руководства да преиспита класу трансакција, салда рачуна или обелодањивања како би руководство разумело узрок погрешног исказа који је идентификовао ревизор, спроведе поступке за утврђивање износа постојећих погрешних исказа у класи трансакција, салда рачуна или обелодањивања, и изврши одговарајуће усклађивање у финансијским извештајима. Такав захтев се може, на пример, заснивати на ревизоровој пројекције погрешних исказа идентификованих у узорку на читаву популацију из које је узорак узет.

#### **Саопштавање и исправљање погрешних исказа**

(видети параграфе 8-9)

A10. Благовремено саопштавање погрешних исказа руководству одговарајућег нивоа је значајно јер омогућава руководству да процени да ли су класе трансакција, салда рачуна и обелодањивања заиста погрешно исказане, обавести ревизора уколико се не слаже и предузме неопходне кораке. Обично, руководство одговарајућег нивоа има одговорност и овлашћење да процењује погрешне исказе и спроводи неопходне активности.

A11. Закон или регулатива може ограничити ревизорову комуникацију са руководством, или другима у ентитету, у погледу одређених погрешних исказа. На пример, закон или регулатива може специфично забрањивати саопштавање, или други поступак, који може да утиче на истрагу од стране надлежних органа у контексту стварне, или могуће незаконите радње. У неким околностима, могући

конфликти између ревизорове обавезе у погледу поверљивост и обавезе да изврши саопштавање могу бити комплексни. У таквим случајевима, ревизор може размотрити потребу тражења правног савета.

A12. Исправка свих погрешних исказа од стране руководства, укључујући и оне о којима је саопштио ревизор, омогућава руководству да води прецизне рачуноводствене књиге и евиденције и смањи ризике материјално погрешних исказа у будућим финансијским извештајима који настаје због кумулативног ефекта нематеријалних неисправљених погрешних исказа из претходних периода.

A13. У ISA 700 (ревидиран) се од ревизора тражи да процени да ли су финансијски извештаји припремљени и приказани, у свим материјално значајним аспектима, у складу с захтевима применљивог оквира финансијског извештавања. Ова процена обухвата разматрање квалитативних аспеката рачуноводствене праксе ентитета, укључујући индикаторе могуће пристрасности руководства при просуђивању што може да буде под утицајем ревизоровог разумевања разлога руководство за не вршење исправки и корекција.

#### **Процена ефекта неисправљених погрешних исказа**

(видети параграфе 10-11)

A14. Ревизорово одређивање материјалности у складу с ISA 320 се често заснива на проценама финансијских резултата ентитета, јер стварни финансијски резултати можда још нису познати. Стога, пре ревизорове процене ефекта неисправљених погрешних исказа, може бити неопходно да се, на основу стварних финансијских резултата, ревидира материјалност утврђена у складу са ISA 320.

A15. У ISA 320 се наводи да, како ревизија тече, материјалност за финансијске извештаје у целини (и, уколико је то применљиво, ниво или нивои материјалности за посебне класе трансакција, салда рачуна и обелодањивања) може бити ревидирана, у случају да у току ревизије, ревизор постане свестан информације која би довела до тога да иницијално утврди другачији износ (или износе). На тај начин, било која значајна измена се спроводи пре него што ревизор процени ефекте неисправљених погрешних исказа. Међутим, уколико ревизорова поновна процена материјалности утврђене у складу са ISA 320 (видети параграф 10 овог ISA) доводи до нижег износа (или нижих износа), онда се материјалност перформансе и прикладност природе, времена и обима даљих ревизијских поступака, поново разматрају у циљу обезбеђења прибављања довољно адекватних ревизијских доказа на којима ће се заснивати мишљење ревизора.

A16. Сваки појединачни погрешно исказан износ се разматра како би се проценио његов ефекат на релевантне класе трансакција, салда рачуна и обелодањивања, укључујући и то да ли је премашен ниво материјалности за одређене класе трансакција, салда рачуна или обелодањивања.

A17. Поред тога, свако појединачно погрешно исказивање квалитативног обелодањивања се разматра да би се проценио његов ефекат на релевантно(а) обелодањивање(а), као и укупан ефекат на финансијске извештаје у целини. Одређивање да ли је погрешан исказ у квалитативном обелодањивању материјално значајан, у контексту применљивог оквира финансијског извештавања и специфичних околности ентитета, је питање које подразумева примену професионалног просуђивања. Примери када такви погрешни искази могу бити материјално значајни укључују:

- Нетачни или непотпуни описи информација о циљевима, политикама и процесима за управљање капиталом за ентитете који се баве пословима осигурања и банкарством.
- Изостављање информација о догађајима или околностима које су довеле до губитка по основу умањења вредности (на пример, значајан дугорочни пад потражње за неким металом или рудом) за ентитете који се баве рударством.
- Нетачан опис рачуноводствене политике која се односи на неку значајну ставку у билансу стања, извештају о укупном резултату, извештају о променама на капиталу или извештају о токовима готовине.
- Неадекватан опис осетљивости курсних стопа за ентитет који се бави међународном трговином.

A18 Приликом утврђивања да ли некориговани погрешни искази који се односе на природу ентитета материјално значајни у складу са параграфом 11 овог стандарда, ревизор разматра некориговане погрешне исказе у износима и обелодањивањима. Такви погрешни искази могу да се сматрају материјално значајним када се посматрају појединачно или у комбинацији са другим погрешним исказима. На пример, у зависности од погрешних исказа који су идентификовани у обелодањивањима, ревизор може да разматра:

- (а) да ли су идентификовани погрешни искази константно присутни или прожимајући; или
- (б) да ли више идентификованих погрешних исказа који су релевантни за исто питање, када се посматрају заједно, може да утиче на корисничково разумевање тог питања.

Ово разматрање акумулираних погрешних исказа је такође корисно када се процењују финансијски извештаји у складу са параграфом 13 (д) стандарда ISA 700 (ревидиран), који захтева да ревизор размотри да ли је општа презентација финансијских извештаја нарушена укључивањем информација које нису релевантне или које онемогућавају правилно разумевање обелодањених питања.

A19. Уколико се за одређени погрешни исказ процени да је материјално значајан, није вероватно да ће бити компензован ефектима других погрешних исказа. На пример, уколико је приход материјално значајно прецењен, финансијски извештаји у целини ће бити материјално погрешно исказани, чак и ако је ефекат погрешног исказа на добит у потпуности компензован еквивалентно прецењеним расходима. Може бити прикладно да се погрешни искази компензују у оквиру истог салда рачуна или класе трансакција; међутим, ризик да могу постојати нови неоткривени погрешни искази се разматра пре доношења закључака да је компензација чак и нематеријалних погрешних исказа прикладна.

A20. Одређивање да ли је погрешан исказ у класификацији материјално значајан обухвата процену квалитативних разматрања, као што је ефекат погрешног исказа у класификацији на дуговања или друге уговорне обавезе, ефекат на појединачне линијске ставке или међузбирове, и њихов ефекат на кључне рацио односе. Могу постојати околности када ревизор закључује да погрешни исказ у класификацији није материјалан у контексту финансијског извештаја у целини, иако може премашити ниво или нивое материјалности који се примењују у процени других погрешних исказа. На пример, погрешна класификација између линијских ставки у билансу стања не мора се сматрати материјалном у контексту финансијских извештаја у целини када је износ погрешне класификације мали у односу на величину релевантних линијских ставки у билансу стања и погрешна класификација не утиче на биланс успеха и кључне рацио односе.

A21. Околности везане за неке погрешне исказе могу довести до тога да их ревизор процени као материјалне, појединачно или када се посматрају заједно са другим погрешним исказима који су прикупљени током ревизије, чак и ако су нижи од материјалности одређене за финансијске извештаје у целини. Околности које могу утицати на процену укључују обим у ком погрешни исказ:

- Утиче на усклађеност са регулаторним захтевима;
- Утиче на усклађеност са обавезама по основу дужничких односа или друге уговорне обавезе;
- Има везу са нетачним одабиром или применом рачуноводствене политике која има нематеријални утицај на финансијске извештаје за текући период, али вероватно је да ће имати материјално значајан утицај на финансијске извештаје наредних периода;
- Прикрива промене добити или других трендова, посебно у контексту општих економских и привредних услова;
- Утиче на односе који се користе за процену финансијске позиције ентитета, резултата пословања и токова готовине;
- Утиче на сегменте информација које се приказују у финансијским извештајима (на пример, значај питања за сегмент или други део пословања ентитета за који је установљено да има значајну улогу у пословању и профитабилности ентитета);
- Има ефекат на повећање накнада руководства, на пример, на тај начин што ће се обезбедити услови за доделу бонуса или других подстицаја;

- Значајан имајући у виду ревизорово разумевање претходних комуникација са корисницима, на пример, у вези са предвиђањем добити;
- Повезан са ставкама које се односе на одређене стране (на пример, када су екстерне стране које учествују у трансакцији повезане са члановима руководства ентитета);
- Представља изостављање информације која се не захтева изричито применљивим оквиром финансијског извештавања али која је, по просуђивању ревизора, значајна за кориснике, за сврхе разумевања финансијске позиције, успешности или токова готовине ентитета; или
- Утиче на друге информације које ће бити укључене у годишњи извештај ентитета (на пример, информације које ће бити садржане у “Коментарима и анализи руководства” или “Оперативном и финансијском прегледу”) за који се може очекивати да утиче на економске одлуке корисника финансијских извештаја. ISA 720 (ревидиран) се бави ревизоровом одговорношћу за остале информације.

Ове ситуације су само примери; није вероватно да ће се сви јавити у свим ревизијама нити представљају комплетни преглед могућих примера. Постојање ових околности не мора обавезно да наводи на закључак да је погрешни исказ материјално значајан.

A22. У ISA 24<sup>0</sup> се наводи на који начин последице погрешних исказа који јесу, или могу бити, проузроковани криминалном радњом, треба да се разматрају у односу на друге аспекте ревизије, чак и уколико погрешни исказ није материјално значајан у односу на финансијске извештаје. У зависности од околности, погрешни искази у обелодањивањима такође могу да указују на криминалне радње и да, на пример, потичу од:

- Обмањујућих обелодањивања која су последица пристрасности у просуђивању руководства; или
- Опширних обелодањивања која се понављају и не пружају адекватне информације, а имају за циљ да отежају правилно разумевање питања у финансијским извештајима.

Приликом разматрања последица погрешних исказа у класама трансакција, салдима рачуна и обелодањивањима, ревизор примењује професионално просуђивање у складу са ISA 200.

A23. Кумулативни ефекат нематеријалних, неисправљених погрешних исказа који су повезани са претходним периодима може имати материјално значајан ефекат на финансијске извештаје у текућем периоду. Постоје различити прихватљиви приступи ревизоровој процени таквих неисправљених погрешних исказа у финансијским извештајима за текући период. Коришћење истог приступа процене омогућава доследност из периода у период.

*Разматрања која су специфична за ентитете у јавном сектору*

A24. У случају ревизије ентитета у јавном сектору, процена да ли је погрешан исказ материјалан може такође бити под утицајем ревизорових одговорности које су уређене законом, прописима или другим регулативом о извештавању о специфичним питањима, укључујући, на пример, криминалну радњу.

A25. Штавише, питања као што је јавни интерес, одговорност, исправност и обезбеђивање ефективног надзора, посебно може утицати на процену да ли је ставка материјалне природе. Ово је посебно случај за ставке које се односе на усклађеност са законима, прописима или другом регулативом.

*Комуникација са лицима овлашћеним за управљање*

(видети параграф 12)

A26. Уколико су неисправљени погрешни искази саопштени особи (особама) које имају руководеће одговорности, а та особа(е) такође има управљачке одговорности, исто саопштавање се не мора поново вршити истој особи (особама) у њеној управљачкој улози. Ревизор међутим мора да обезбеди да је путем саопштавање особама са руководећим одговорностима адекватно информисао сва лица са којима би иначе комуницирао због њихове управљачке улоге.

A27. У случајевима када постоји велики број појединачних нематеријалних, неисправљених погрешних исказа, ревизор може саопштити њихов број и укупан монетарни ефекат неисправљених погрешних исказа, уместо да износи детаље о сваком појединачном неисправљеном погрешном исказу.

A28. ISA 260 (ревидиран) захтева да ревизор саопшти лицима овлашћеним за управљање које писане изјаве захтева (видети параграф 14 овог ISA). Ревизор може са лицима овлашћеним за управљање дискутовати о разлозима и последицама неисправљања погрешних исказа, узимајући у обзир величину и природу погрешних исказа у односу на постојеће околности, и могућој вези са



финансијским извештајима за наредне периоде.

### **Писане изјаве**

(видети параграф 14)

A29. Будући да припрема финансијских извештаја подразумева да руководство и, где је то применљиво, лица овлашћена за управљање ускладе финансијске извештаје према коригованим материјално погрешним исказима, ревизор је у обавези да захтева да му доставе писане изјаве о неисправљеним погрешним исказима. У неким околностима, руководство и, где је то применљиво, лица овлашћена за управљање можда не верују да су одређени неисправљени погрешни искази у ствари погрешни искази. Из овог разлога, можда ће желети да у своје писане изјаве унесу следеће: “Ми се не слажемо да су ставке...и...погрешни искази јер (опис разлога).” Добијање овакве изјаве, међутим, не ослобађа ревизора захтева да формира закључак о ефекту неисправљених погрешних исказа.

### **Документација**

(видети параграф 15)

A30. Ревизорова документација о неисправљеним погрешним исказима може да обухвата:

- (а) Разматрање агрегираног ефекта неисправљених погрешних исказа;
- (б) Процену да ли је премашен ниво(и) материјалности за одређену класу трансакција, салда рачуна или обелодањивања;
- (ц) Процену ефекта неисправљених погрешних исказа на кључна рација или трендове, и усклађеност са правним, законским и уговорним обавезама.

---

<sup>1</sup>SA 700 (ревидиран), *Формирање мишљења и извештавање о финансијским извештајима*, параграфи 10-11.

<sup>2</sup>SA 320, *Материјалност у планирању и спровођењу ревизије*

<sup>3</sup>SA 260 (ревидиран), *Комуникација са лицима овлашћеним за управљање*, параграф 7.

<sup>4</sup>видети фусноту 3.

<sup>5</sup>SA 230, *Ревизијска документација*, параграфи 8-11, и параграф А6.

<sup>6</sup>а пример, у Међународном стандарду финансијског извештавања 7 (IFRS), *Финансијски инструменти: Обелодањивања*, у параграфу 42X је наведено да „ентитет треба да обелодани све додатне информације за које сматра да су неопходне да би се испунили циљеви обелодањивања из параграфа...”

<sup>7</sup>а пример, IFRS захтева од ентитета да обезбеди додатна обелодањивања када усклађеност са специфичним захтевима у IFRS није довољна да омогући корисницима да разумеју утицај одређених трансакција, других догађаја и околности на финансијску позицију и финансијску успешност ентитета (Међународни рачуноводствени стандард 1, *Презентација финансијских извештаја*, параграф 17 (ц)).

<sup>8</sup>SA 240, *Одговорност ревизора за разматрање криминалних радњи у ревизији финансијских извештаја*, параграфи А1-А6.

<sup>9</sup>SA 530, “Ревизијско узорковање”, параграфи 14-15.

<sup>10</sup>SA 530, параграф 5(ц)-(д)

<sup>11</sup>SA 700 (ревидиран), параграф 12.

<sup>12</sup>SA 320, параграф 12.

<sup>13</sup>идентификовање одређеног броја нематеријалних погрешних исказа на истом салду рачуна или класи трансакција може захтевати да ревизор поново процени ризик материјално погрешних исказа за тај салдо рачуна или класу трансакција.

<sup>14</sup>SA 720 (ревидиран), *Одговорности ревизора у вези са осталим информацијама*

<sup>15</sup>SA 240, параграф 35.

<sup>16</sup>SA 200, параграф 15.

<sup>17</sup>SA 260 (ревидиран), параграф 13.

<sup>18</sup>SA 260 (ревидиран), параграф 16(ц)(ii)