

МЕЂУНАРОДНИ СТАНДАРД РЕВИЗИЈЕ 260 (РЕВИДИРАН) КОМУНИКАЦИЈА СА ЛИЦИМА ОВЛАШЋЕНИМ ЗА УПРАВЉАЊЕ

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

САДРЖАЈ

Параграф

Увод

Делокруг овог ISA	1-3
Улога комуникације	4-7
Датум ступања на снагу	8

Циљеви	9
---------------------	---

Дефиниције	10
-------------------------	----

Захтеви

Лица овлашћена за управљање	11-13
Питања која треба саопштити	14-17
Процес комуникације	18-22
Документација.....	23

Примена и остала објашњења

Лица овлашћена за управљање	A1-A8
Питања која треба саопштити	A9-A36
Процес комуникације	A37-A53
Документација.....	A54

Прилог 1: Специфични захтеви у ISQC и
Међународним стандардима ревизије који се односе
на комуникацију са лицима овлашћеним за управљање

Прилог 2: Квалитативни аспекти рачуноводствених политика

Међународни стандард ревизије (ISA) 260 (ревидиран), *Комуникација са лицима овлашћеним за управљање* треба тумачити у контексту ISA 200 *Опти циљеви независног ревизора и спровођење ревизије у складу са Међународним стандардима ревизије.*

Увод

Делокруг овог ISA

- Овај Међународни стандард ревизије (ISA) се бави одговорношћу ревизора у погледу комуникације са лицима овлашћеним за управљање током ревизије финансијских извештаја. Иако се овај ISA примењује независно од управљачке структуре или величине ентитета, посебна разматрања се примењују када су сва лица овлашћена за управљање укључена у руковођење ентитетом, као и за котиране ентитете. Овај ISA не поставља захтеве у вези са комуникацијом са руководством или власницима, осим ако су они истовремено и лица овлашћена за управљање.
- Овај ISA је писан у контексту ревизије финансијских извештаја, али се такође може примењивати, уз прилагођавање на околности ако је то потребно, и на ревизије других финансијских информација из претходних периода, када лица овлашћена за управљање имају одговорност да надгледају припрему других финансијских информација из претходног периода.
- Наглашавањем значаја ефективне двосмерне комуникације током ревизије финансијских извештаја, овај ISA пружа свеобухватни оквир за комуникацију ревизора са лицима овлашћеним за

управљање, и идентификује нека конкретна питања која треба саопштити. Додатна питања која треба саопштити, која представљају допуну захтевима овог ISA, су наведена у другим Међународним стандардима ревизије (Видети Прилог 1). Такође, ISA 26⁵ утврђује специфичне захтеве у вези са саопштавањем значајних недостатака у интерној контроли које је ревизор уочио током ревизије, лицима овлашћеним за управљање. Саопштавање у вези са другим питањима, која нису захтевана ни овим ни другим ISA, могу бити захтевана законом или регулативом, уговором са ентитетом, или додатним захтевима који су применљиви на ангажовање, на пример, стандардима националне професионалне рачуноводствене организације. Не постоји ниједна одредба у овом ISA која спречава ревизора да саопшти било које друго питање лицима овлашћеним за управљање. (видети параграфе А33-А36)

Улога комуникације

4. Овај ISA се првенствено бави комуникацијом ревизора према лицима овлашћеним за управљање. Међутим, ефективна двосмерна комуникација је важна:

(а) Ревизору и лицима овлашћеним за управљање да разумеју питања која су повезана са ревизијом, и успоставе конструктивни пословни однос. Код развијања овог односа, води се рачуна да се задржи професионална независност и објективност;

(б) Ревизору да од лица овлашћених за управљање прибави информације које су релевантне за ревизију. На пример, лица овлашћена за управљање могу помоћи ревизору у разумевању ентитета и његовог окружења, у идентификовању одговарајућих извора ревизијских доказа и давањем информација о специфичним трансакцијама и догађајима; и

(ц) Лицима овлашћеним за управљање за сврхе испуњавања својих одговорности у погледу надгледања процеса финансијског извештавања, чиме се умањује ризик материјално погрешних исказа у финансијским извештајима.

5. Иако је ревизор одговоран за саопштавање питања у складу са захтевима овог ISA, руководство је одговорно да лицима овлашћеним за управљање саопштава питања од значаја за управљање. Саопштавања која врши ревизор не ослобађа руководство ове одговорности. Слично томе, саопштавања које руководство врши лицима овлашћеним за управљање не ослобађа ревизора одговорности да саопштава иста та питања. Саопштавање ових питања од стране руководства може, међутим, утицати на облик и време ревизорове комуникације са лицима овлашћеним за управљање.

6. Јасна комуникација у вези специфичних питања за које постоји обавеза саопштавања у складу са Међународним стандардима ревизије, је саставни део сваке ревизије. Међутим, Међународни стандарди ревизије не обавезују ревизора да спроведе поступке којима би специфично идентификовао било која друга питања која треба саопштити лицима овлашћеним за управљање.

7. Закон или регулатива може ограничити ревизорову комуникацију у вези одређених питања према лицима овлашћеним за управљање. На пример, закони и прописи могу конкретно забранити саопштавање, или неку другу активност, која може да створи предрасуде и усмери истрагу надлежних органа у смеру стварног или могућег незаконитог поступка. У неким околностима, могући конфликти између ревизорове обавезе у погледу поверљивости и обавезе саопштавања могу бити комплексни. У таквим случајевима, ревизор може размотрити неопходност тражења правног савета.

Датум ступања на снагу

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

Циљеви

9. Циљеви ревизора су:

(а) Јасно саопштавање лицима овлашћеним за управљање у погледу одговорности ревизора у вези са ревизијом финансијских извештаја, и прегледа планираног делокруга и временског оквира ревизије;

(б) Прикупљање информација релевантних за ревизију од лица овлашћених за управљање;

(ц) Благовремено достављање лицима овлашћеним за управљање запажања која проистичу из ревизије, а значајна су и релевантна за њихову одговорност у погледу надгледања процеса финансијског извештавања; и

(д) Промовисање ефективне двосмерне комуникације између ревизора и лица овлашћених за управљање.

Дефиниције

10. За потребе овог ISA, доле наведени појмови имају следеће значење:

- (а) Лица овлашћена за управљање – особа(е) или организација(е) (на пример, повереник) са обавезом надгледања стратешког усмерења ентитета и обавезама у погледу одговорности ентитета. Ово укључује надгледање процеса финансијског извештавања. У неким правним системима и ентитетима, лица овлашћена за управљање могу укључивати и руководство, на пример у случају извршних чланова управног одбора ентитета приватног или јавног сектора, или власника-руководиоца. Детаљнија разматрања о разликама у структури управљања дата су у параграфима А1-А8.
- (б) Руководство – Једна или више особа које имају извршну одговорност за пословање ентитета. У неким правним системима, руководство чине и нека или сва лица овлашћена за управљање, на пример, извршни чланови управног одбора или власник-руководилац.

Захтеви

Лица овлашћена за управљање

11. Ревизор треба да за потребе комуникације одреди одговарајуће лице из управљачке структуре ентитета. (видети параграфе А1-А4)

Комуникација са подгрупом лица овлашћених за управљање

12. Уколико ревизор комуницира са подгрупом лица овлашћених за управљање, на пример са комитетом за ревизију, или појединцем, ревизор треба да одлучи да ли треба успоставити комуникацију и са управним телом. (видети параграфе А5-А7)

Када су сва лица овлашћена за управљање укључена у руковођење ентитетом

13. У неким случајевима, сва лица овлашћена за управљање су укључена у руковођење ентитетом, на пример у случају малих ентитета где један власник руководи ентитетом и нико други нема управљачку улогу. У неким случајевима, уколико су питања која су обавезна у складу са овим ISA саопштена особи(ама) које имају руководеће одговорности, а та особа(е) имају и управљачку улогу, та питања не треба поново саопштавати истој особи(ама). Ова питања су наведена у параграфу 16(ц). Ревизор је у сваком случају задовољан ако комуникацијом са особама са руководећим одговорностима у исто време информисе лица са којима би комуницирао у складу са њиховом управљачком улогом. (видети параграф А8)

Питања која треба саопштити

Одговорности ревизора у вези са ревизијом финансијских извештаја

14. Ревизор лицима овлашћеним за управљање саопштава одговорности ревизора у вези са ревизијом финансијских извештаја, укључујући да:

(а) Ревизор има одговорност за формирање и изражавање мишљења о финансијским извештајима које је припремило руководство уз надзор лица овлашћених за управљање; и

(б) Ревизија финансијских извештаја не ослобађа руководство или лица овлашћена за управљање њихових одговорности. (видети параграфе А9-А10)

Планирани обим и време ревизије

15. Ревизор треба да саопшти лицима овлашћеним за управљање планирани обим и време ревизије, што обухвата саопштавање значајних ризика које је идентификовао ревизор. (видети параграфе А11-А16)

Значајни налази ревизије

16. Ревизор лицима овлашћеним за управљање саопштава: (видети параграф А17-А18)

(а) ревизорове ставове о значајним квалитативним аспектима рачуноводствене праксе ентитета, укључујући рачуноводствену политику, рачуноводствене процене и обелодањивања у финансијским извештајима. Где је то применљиво, ревизор треба лицима овлашћеним за управљање да објасни зашто сматра да значајна рачуноводствена пракса, која је прихватљива у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања, није одговарајућа за ентитет у одређеним околностима; (видети параграф А19-А20)

(б) Значајне потешкоће, уколико их има, на које је наишао током ревизије; (видети параграф А21)

(ц) Осим у случају кад су сва лица овлашћена за управљање укључена у руковођење ентитетом:

- (i) Значајна питања, која проистичу током ревизије о којима је разговарао, или имао кореспонденцију са руководством; и (видети параграф A22)
- (ii) Писане изјаве које ревизор захтева;
- (д) Околности које утичу на форму и садржину извештаја ревизора, уколико их има; и (видети параграфе A23-A25)
- (е) Друга значајна питања која проистичу током ревизије, а која су на основу професионалног просуђивања ревизора релевантна за надгледање процеса финансијског извештавања (видети параграфе A26-A28)

Независност ревизора

17. У случају котираних ентитета, ревизор саопштава лицима овлашћеним за управљање:

(а) Изјаву да је тим на ангажовању и други у фирми, фирма, и где је то применљиво мрежа којој припада фирма усклађена са релевантним етичким захтевима у вези са независношћу, и

(б)

- (i) Све односе и друга питања између фирме, мреже фирми, и ентитета који могу, на основу професионалног просуђивања ревизора, утицати на независност. Ово треба да укључује укупан износ накнада фактурисаних током периода на који се односе финансијски извештаји, за ревизијске и неревизијске услуге које је обавила фирма или мрежа фирми за потребе ентитета или његових компоненти. Ове накнаде ће бити распоређени у одговарајуће категорије како би се помогло лицима овлашћеним за управљање у процени утицаја извршених услуга на независност ревизора, и
- (ii) Одговарајуће заштите које су примењене како би се елиминисале или свеле на прихватљив ниво идентификоване претње по независност. (видети параграфе A29-A32)

Процес комуникације

Успостављање процеса комуникације

18. Ревизор треба да саопшти лицима овлашћеним за управљање облик, временске оквира и очекивани општи садржај комуникације. (видети параграфе A37-A45)

Облици комуникације

- 19. Ревизор у писаној форми комуницира са лицима овлашћеним за управљање о значајним налазима до којих је дошао током ревизије уколико, по професионалном просуђивању ревизора, усмена комуникација није адекватна. Комуникација у писаној форми не мора да обухвата сва питања која су се појавила током ревизије. (видети параграфе A46-A48)
- 20. Ревизор у писаној форми комуницира са лицима овлашћеним за управљање о питањима која се тичу независности ревизора, када се то захтева у складу са параграфом 17.

Време комуникације

21. Ревизор благовремено комуницира са лицима овлашћеним за управљање. (видети параграфе A49-A50)

Адекватност процеса комуникације

22. Ревизор треба да процени да ли је комуникација двосмерна између ревизора и лица овлашћених за управљање адекватна за потребе ревизије. Уколико није, ревизор ће проценити ефекат, уколико га има, на ревизорову процену ризика материјално погрешних исказа и могућности да се прикупи довољно адекватних ревизијских доказа, и предузме неопходне активности. (видети параграфе A51-A53)

Документација

23. У случајевима када су питања, која је у складу са овим ISA неопходно саопштити, саопштена усмено, ревизор треба да их укључи у ревизијску документацију, као податке о томе када и коме су саопштени. У случајевима када је комуникација вршена у писаној форми, ревизор задржава један примерак кореспонденције као део ревизијске документације. (видети параграф A54)

Примена и остала објашњења

Лица овлашћена за управљање (видети параграф 11)

A1. Управљачке структуре могу се разликовати у зависности од правног система и ентитета, одражавајући утицаје који могу бити условљени културном или законском основом, величином ентитета или власничком структуром. На пример:

- У неким правним системима постоји надзорни одбор (који у потпуности или у већој мери није извршно тело) који је законски одвојен од извршног (руководство) одбора (двостепена структура одбора). У другим правним системима, и надзорна и извршна функција су законска одговорност једног одбора (једностепена структура одбора).
- У неким ентитетима, лица овлашћена за управљање имају позиције које су саставни део правне структуре ентитета, на пример, директори компаније. У другим, на пример неким државним ентитетима, тела која нису део ентитета су овлашћена за управљање.
- У неким случајевима, нека или сва лица овлашћена за управљање су укључена у руковођење ентитетом. У другим, лица овлашћена за управљање и руководство су различите особе.
- У неким случајевима, лица овлашћена за управљање су одговорна за одобравање^e финансијских извештаја ентитета (у другим случајевима руководство има ту одговорност).

A2. У већини ентитета, управљање је колективна одговорност управљачког тела, као што је: одбор директора, надзорни одбор, одбор партнери, власника, савет управитеља, повереника или других еквивалентних лица. У неким мањим ентитетима, међутим, једна особа може бити овлашћена за управљање, на пример власник-руководилац где нема других власника, или у случају када постоји само један повереник. Када је управљање колективна одговорност, подгрупа као што је комитет за ревизију или чак појединац, може бити овлашћен за обављање одређених задатака како би помогао управљачком телу у испуњавању одговорности. С друге стране, подгрупа или појединац може имати специфичне, законом утврђене одговорности које се разликују од оних које има управљачко тело.

A3. Оваква разноликост указује да није могуће овим ISA тачно дефинисати са којом особом (особама) у току ревизије ревизор треба да комуницира у вези са одређеним питањима. Такође, у неким случајевима одговарајућу особу (особе) за сврхе комуникације, није лако идентификовати у складу са применљивим законским оквиром или другим околностима ангажовања, на пример, у случају ентитета где управљачка структура није формално дефинисана, као што су ентитети у породичном власништву, неке непрофитне организације, и неки државни ентитети. У таквим случајевима, ревизор ће можда морати да разговара и договори се са страном која га је ангажовала које су то особе (или особа) са којима треба да успостави комуникацију. Приликом доношења одлуке са ким комуницира, релевантно је разумевање управљачке структуре и процеса ентитета, које ревизор стиче у складу са ISA 315 (ревидиран). Одговарајуће особе са којима треба комуницирати се могу разликовати у зависности од питања које треба саопштити.

A4. У ISA 600 се наводе конкретна питања о којима ревизор групе комуницира са лицима овлашћеним за управљање. Када је ентитет део групе, одговарајуће особе са којима ревизор комуницира зависе од околности ангажовања и питања које треба саопштити. У неким случајевима, већи број компоненти ентитета може се бавити истом делатношћу, бити у оквиру истог система интерне контроле и примењивати исте рачуноводствене праксе. У случајевима где су лица овлашћена за управљање иста у тим компонентама (на пример, заједнички одбор директора), дуплирање се може избећи тако што се комуникација са овим компонентама ентитета врши истовремено.

Комуникација са подгрупом лица овлашћених за управљање
(видети параграф 12)

A5. Приликом разматрања комуникације са подгрупом лица овлашћених за управљање, ревизор може у обзир узети следећа питања:

- Одговорности подгрупе и управљачког тела.
- Природа питања која треба саопштити.
- Релевантни правни и законски захтеви.

- Да ли подгрупа има овлашћење да предузме активности у вези са саопштеним информацијама, и да ли може пружи додатне информације и објашњења која могу затребати ревизору.

A6. Приликом доношења одлуке да ли постоји такође потреба саопштавања информација, у целини или сумарно, управљачком телу, ревизор може бити под утицајем процене о томе колико ефектно и правилно подгрупа саопштава релевантне информације управљачком телу. Ревизор може, приликом договарања услова ангажовања изричито навести да, уколико то није забрањено законом или регулативом, задржава право да директно комуницира са управљачким телом.

A7. Комитети за ревизију (или сличне подгрупе са другачијим називима) постоје у многим правним системима. Иако се њихова специфична овлашћења и функције могу разликовати, комуникација са комитетом за ревизију, где он постоји, је постала кључни елемент у ревизоровој комуникацији са лицима овлашћеним за управљање. Добри принципи управљања предлажу да се:

- Ревизор редовно позива да присуствује састанцима комитета за ревизију.
- председавајући комитета за ревизију и, где је то применљиво, други чланови комитета за ревизију, периодично комуницирају са ревизором.
- Комитет за ревизију састаје са ревизором, без присуства руководства, барем једном годишње.

Када су сва лица овлашћена за управљање укључена у руковођење ентитетом (видети параграф 13)

A8. У неким случајевима, сва лица овлашћена за управљање су укључена у руковођење ентитетом, и примена захтева у вези са комуникацијом је прилагођена како би се одразила ова околност. У таквим случајевима, комуникацијом са особом или особама са руководећим одговорностима можда неће бити адекватно информисани сви они са којима би ревизор иначе комуницирао у контексту њихове управљачке функције. На пример, у компанији где су сви директори укључени у руковођење ентитетом, неки од тих директора (на пример, директор маркетинга) може бити несвестан значајних питања о којима се дискутовало са другим директором (на пример, оним који је задужен за припрему финансијских извештаја).

Питања која треба саопштити

Одговорности ревизора у вези са ревизијом финансијских извештаја

(видети параграф 14)

A9. Ревизорове одговорности у вези са ревизијом финансијских извештаја су често наведене у писму о ангажовању или другом прикладном писаном споразуму у коме се наводе договорени услови ангажовања. Закони, прописи или управљачка структура ентитета могу захтевати да се лица овлашћена за управљање договоре око услова ангажовања са ревизором. Када ово није случај, достављање примерка писма о ангажовању или другог прикладног писаног споразума је најприкладнији начин је да се лицима овлашћеним за управљање саопште следећа питања:

- Одговорност ревизора у погледу обављања ревизије у складу са Међународним стандардима ревизије, која је усмерена ка изражавању мишљења о финансијским извештајима. Питања која у складу са Међународним стандардима ревизије морају да буду саопштена, стога укључују значајна питања која проистичу из ревизије финансијских извештаја и која су релевантне за лица овлашћена за управљање у њиховој функцији надгледања процеса финансијског извештавања.
- Чињеница да Међународни стандарди ревизије не налажу ревизору да осмисли процедуре за идентификовање додатних питања које треба саопштити лицима овлашћеним за управљање.
- Када се примењује ISA 701 одговорност ревизора у вези са одређивањем и саопштавањем кључних ревизијских питања у извештају ревизора.
- Када је то применљиво, одговорност ревизора у вези са саопштавањем одређених питања, у складу са законом и регулативом, споразумом са ентитетом или у складу са додатним захтевима који се могу применити на ангажовање, као што су на пример, стандарди националне професионалне рачуноводствене организације.

A10. Закон или регулатива, споразум са ентитетом или додатни захтеви применљиви на ангажовање могу омогућити детаљнија саопштавања лицима овлашћеним за управљање. На пример, (а) споразум са ентитетом може налагати саопштавање одређених питања када она проистичу из

услуга које нису ревизија финансијских извештаја, а које је пружила фирма или мрежа фирме; или (б) мандат ревизора јавног сектора може укључивати саопштавање питања на која ревизор наиђе у току другог рада, као што је на пример ревизија перформанси.

Планирани обим и време ревизије (видети параграф 15)

A11. Саопштавање у вези са планираним обимом и временом ревизије може помоћи:

(а) лицима овлашћеним за управљање да боље схвате последице рада ревизора, да са ревизором размотре питања ризика и концепт материјалности, и да идентификују све области у којима можда постоји потреба да од ревизора захтевају да спроведе додатне поступке; и

(б) ревизору да боље разуме ентитет и његово окружење.

A12. Саопштавање значајних ризика које идентификује ревизор помаже лицима овлашћеним за управљање да разумеју та питања и разлоге због којих она захтевају посебно разматрање ревизије. Саопштавање о значајним ризицима може помоћи лицима овлашћеним за управљање у испуњавању њихове одговорности надгледања процеса финансијског извештавања.

A13. Питања која треба саопштити могу укључивати:

- Начин на који ревизор планира да се одговори на значајне ризике материјално погрешних исказа, било да су изазвани криминалном радњом или грешком.
- Начин на који ревизор планира да одговори на области већег процењеног ризика од материјално погрешних исказа.
- Ревизијски приступ интерној контроли која је релевантна за ревизију.
- Примену концепта материјалности у контексту ревизије.
- Природу и обим специјализованих вештина или знања који су неопходни за спровођење планираних ревизијских поступака или за процену резултата ревизије, укључујући ангажовање стручњака ангажованог од стране ревизора.
- У случају када се примењује ISA 701, прелиминарне ставове ревизора о питањима која могу бити области значајне пажње ревизора у ревизији и која стога могу бити кључна ревизијска питања.
- Планирани приступ ревизора у одговарању на импликације појединачних извештаја и обелодањивања значајних промена применљивог оквира финансијског извештавања или окружења, финансијских услова или активности ентитета.

A14. Друга питања која се тичу планирања, а која могу да буду предмет разговора са лицима овлашћеним за управљање су:

- У случајевима где постоји функција интерне ревизије, како екстерни и интерни ревизори могу на најбољи начин да заједно раде на конструктиван начин и да се међусобно допуњују, укључујући и планирано коришћење резултата рада функције интерне ревизије и природу и обим планираног ангажовања интерних ревизора у циљу обезбеђивања директне помоћи.
- Ставови лица овлашћених за управљање о:
 - Одговарајућој особи (особама) у оквиру управљачке структуре ентитета са којом ревизор треба да комуницира.
 - Подели одговорности између лица овлашћених за управљање и руководства.
 - Циљевима и стратегијама ентитета, и повезаним пословним ризицима који могу да доведу до материјално погрешних исказа.
 - Питањима за која лица овлашћена за управљање сматрају да захтевају посебну пажњу током ревизије, и областима где захтевају спровођење додатних поступака.
 - Значају комуникације између ентитета и регулаторних тела.
 - Другим питањима за која лица овлашћена за управљање сматрају да могу имати утицај на ревизију финансијских извештаја.
- Ставови, свест, и поступци лица овлашћених за управљање који се односе на (а) интерну контролу и њен значај у ентитету, укључујући и начин на који лица овлашћена за управљање врше надзор ефикасности интерне контроле, и (б) откривање или могућност постојања криминалне радње.

- Поступци лица овлашћених за управљање као одговор на промене у рачуноводственим стандардима, праксе корпоративног управљања, услова котирања и друга релевантна питања, и ефекат оваквих промена, на пример на општу презентацију, структуру и садржину финансијских извештаја, укључујући:

- Релевантност, поузданост, упоредивост и разумљивост информација презентованих у финансијским извештајима; и
- Разматрање да ли су финансијски извештаји нарушени укључивањем информација које нису релевантне или које ометају правилно разумевање обелодањених питања.
- Одговоре лица овлашћених за управљање на претходну комуникацију са ревизором.
- Документацију која се састоји из других информација (као што је дефинисано у ISA 720 (ревидиран)) и планирани начин и време објављивања овакве документације. У случајевима када ревизор очекује да ће прибавити друге информације након датума ревизорског извештаја, разговори са лицима овлашћеним за управљање такође могу да укључује поступке који могу бити прикладни или неопходни ако ревизор закључи да постоји материјално погрешан исказ или материјално значајне друге информације у другим информацијама које су прибављене након датума ревизорског извештаја..

A15. Док комуникација са лицима овлашћеним за управљање може помоћи ревизору у планирању обима и времена ревизије, она не утиче на ревизорову личну одговорност за осмишљавање опште стратегије ревизије, као и плана ревизије, укључујући природу, време и делокруг поступака који су неопходни у прикупљању довољно адекватних ревизијских доказа.

A16. Неопходан је опрез при саопштавању планираног обима и времена ревизије лицима овлашћеним за управљање, како се не би довела у питање ефективност ревизије, посебно када су нека или сва лица овлашћена за управљање укључена у руковођење ентитетом. На пример, саопштавање природе и времена детаљних ревизијских поступака може смањити ефективност тих поступака јер ће постати предвидиви.

Значајни налази ревизије (видети параграф 16)

A17. Саопштавање налаза до којих се дошло у току ревизије, може подразумевати тражење додатних информација од лица овлашћених за управљање, како би се употпунили прикупљени ревизијски докази. На пример, ревизор може потврдити да лица овлашћена за управљање на исти начин разумеју чињенице и околности које су релевантне за конкретне трансакције и догађаје.

A18. У случају када се примењује ISA 701, комуникација са лицима овлашћеним за управљање која се захтева параграфом 16, као и комуникација о значајним ризицима које је идентификовао ревизор, а која се захтева параграфом 15, посебно је значајна за утврђивање, од стране ревизора, питања која су захтевала значајну пажњу ревизора и која стога могу бити кључна ревизијска питања. Значајни квалитативни аспекти рачуноводствене праксе (видети параграф 16(а))

A19. Оквири финансијског извештавања обично омогућавају ентитету да врши рачуноводствене процене, и просуђивања о рачуноводственим политикама и обелодањивањима у финансијским извештајима, на пример, у погледу коришћења кључних претпоставки у развоју рачуноводствених процена за које постоји значајна непоузданост одмеравања. Поред тога, закон, прописи или оквири финансијског извештавања могу захтевати обелодањивање кратког прегледа значајних рачуноводствених политика или упућивати на „кључне рачуноводствене процене“ или „кључне рачуноводствене политике и праксе“ ради идентификовања и обезбеђивања додатних информација корисницима о најтежим, најсубјективнијим или најсложенијим просуђивањима које је донело руководство приликом састављања финансијских извештаја.

A20. Као резултат, ставови ревизора о субјективним аспектима финансијских извештаја могу бити нарочито релевантни лицима овлашћеним за управљање у испуњавању њихове одговорности надгледања процеса финансијског извештавања. На пример, у погледу питања описаних у параграфу А19, лица овлашћена за управљање може интересовати ревизорова процена прикладности обелодањивања непоузданости процене везане за рачуноводствене процене које узрокују значајне ризике. Отворена и конструктивна комуникација о значајним квалитативним аспектима рачуноводствене праксе ентитета такође може укључивати

коментар о прихватљивости значајних рачуноводствених пракси и о квалитету обелодањивања. У Прилогу 2 су наведена питања која могу бити укључена у ову комуникацију. Значајне потешкоће током ревизије (видети параграф 16(б))

A21. Значајне потешкоће на које је ревизор наишао током ревизије могу бити:

- Значајна кашњења руководства, недоступност особља ентитета или неспремност руководства да обезбеди информације које су ревизору неопходне за спровођење ревизијских поступака.
- Неразумно кратак временски рок у ком треба завршити ревизију.
- Неочекивано обиман рад потребан да би се прикупило довољно адекватних ревизијских доказа.
- Недоступност очекиваних информација.
- Ограничења које ревизору поставља руководство.
- Неспремност руководства да изврши или прошири своју процену способности ентитета да одржи сталност пословања, уколико је то захтевано.

У неким околностима, такве потешкоће могу представљати ограничења делокруга рада која за последицу имају модификацију ревизоровог мишљења.

Значајна питања о којима се разговарало, или представљају предмет кореспонденције са руководством (видети параграф 16(ц)(i))

A22. Значајна питања о којима се разговарало, или представљају предмет кореспонденције са руководством могу укључивати следећа питања:

- Значајне догађаје или трансакције који су се догодили током године.
- Пословне услове који утичу на ентитет, и пословне планове и стратегије које могу да утичу на ризике материјално погрешних исказа.
- Забринутост у вези са консултацијама руководства са другим рачуновођама о питањима која се тичу рачуноводства или ревизије.
- Разговор или кореспонденција у вези са првим или поновним именовањем ревизора у погледу рачуноводствене праксе, примене ревизијских стандарда, или накнадама за ревизију и друге услуге.
- Значајна питања о којима је постојало неслагање са руководством, осим почетних разлика у мишљењу због непотпуних података или прелиминарних информација које је ревизор касније решио прибављањем додатних релевантних чињеница или информација.

Околности које утичу на форму и садржину ревизоровог извештаја (видети параграф 16(д))

A23 ISA 210 захтева да се ревизор договори око услова ангажовања ревизије са руководством и лицима овлашћеним за управљање, по потреби. Неопходно је да договорени услови ангажовања ревизије буду евидентирани у писму о ангажовању ревизије или некој другој адекватној форми писаног договора и да укључују, између осталог, референцу на очекивану форму и садржину ревизоровог извештаја. Као што је објашњено у параграфу А9, ако услови ангажовања нису договорени са лицима овлашћеним за управљање, ревизор може обезбедити лицима овлашћеним за управљање примерак писма о ангажовању у којем ће комуницирати о питањима која су релевантна за ревизију. Комуникација која се захтева параграфом 16(д) има за циљ информисање лица овлашћених за управљање о околностима у којима се извештај ревизора разликује од његове очекиване форме и садржине или може укључивати додатне информације о спроведеној ревизији.

A24 Околности у којима се од ревизора захтева или се може сматрати неопходним, да укључи додатне информације у ревизоров извештај у складу са ISA, и за које је неопходна комуникација са лицима овлашћеним за управљање, обухватају случајеве када:

- Ревизор очекује да ће модификовати мишљење у ревизоровом извештају у складу са ISA 705 (ревидиран).
- Материјално значајна неизвесност везана за сталност пословања је представљена у извештају у складу са ISA 570 (ревидиран).
- Кључна ревизијска питања се саопштавају у складу са ISA 701.
- Ревизор сматра да је неопходно да укључи пасус којим се скреће пажња и пасус у вези са осталим питањима, у складу са ISA 706 (ревидиран) или ако то захтевају други ISA.
- Ревизор је закључио да, у складу са ISA 720 (ревидиран) постоје неисправљени материјално погрешни искази или друге информације

У оваквим околностима, ревизор може сматрати да је корисно обезбедити лицима овлашћеним за

управљање нацрт извештаја у циљу дискусије о начину на који ће се одговорати на оваква питања у ревизоровом извештају.

A25. У ретким околностима када ревизор не намерава да укључи име партнера у ангажовању у ревизоров извештај у складу са ISA 700 (ревидиран), од ревизора се захтева да разговара о својој намери са лицима овлашћеним за управљање како би оваква процена ревизора била поткрепљена информацијама о вероватноћи и озбиљности значајне претње по личну безбедност. Ревизор такође може комуницирати са лицима овлашћеним за управљање у околностима када ревизор одлучи да не укључи опис одговорности ревизора у текст ревизоровог извештаја као што дозвољава ISA700 (ревидиран).

Друга значајна питања релевантна за процес финансијског извештавања (видети параграф 16(е))

A26. У ISA 30⁰ се наводи да, услед неочекиваних догађаја, или ревизијских доказа прибављених као резултат ревизијских поступака, ревизор може имати потребу да модификује општу стратегију ревизије и ревизијски план и у складу са тим планира природу, време и обим будућих ревизијских поступака, на бази ревидираног разматрања процењених ризика. Ревизор може комуницирати са лицима овлашћеним за управљање о оваквим питањима, на пример, у оквиру наставка почетних разговора о планираном делокругу и времену ревизије.

A27. Друга значајна питања која проистичу током ревизије и која су од директног значаја за лица овлашћена за управљање у контексту надгледања процеса финансијског извештавања, могу укључивати питања у вези са погрешним исказима других информација које су кориговане.

A28. Уколико већ није решено захтевима у параграфима 16(а)-(д) и повезаним материјалом о примени, ревизор може размотрити комуникацију о другим питањима о којима је разговарао са, или које је разматрало, лице које врши преглед контроле квалитета ангажовања, уколико је именовано, у складу са ISA 220.

Независност ревизора
(видети параграф 17)

A29. Од ревизора се захтева да, приликом ангажовања на ревизији финансијских извештаја, поступа у складу са релевантним етичким захтевима, укључујући и оне који се тичу независности.

A30. Односи и друга питања као и мере заштите које треба да буду саопштене, се разликују у зависности од околности ангажовања, али се углавном баве:

(а) Претњама независности, које могу да буду категорисане као: претње по основу личног интереса, самоконтроле, заступања, присности и застрашивања; и

(б) Мере заштите које прописује професија, законска или друга регулатива, мере заштите унутар ентитета и мере заштите у оквиру система и поступака саме фирме.

Саопштавање које се захтева у складу са параграфом 17(а) може укључивати навођење ненамерног кршења релевантних етичких захтева који се односе на независност ревизора, и корективне мере које су предложене или предузете.

A31. Релевантни етички захтеви или закон или прописи такође могу захтевати посебну комуникацију са лицима овлашћеним за управљање у околностима када је идентификована повреда захтева у погледу независности. На пример, Етички кодекс за професионалне рачуновође Међународног одбора за етичке стандарде за рачуновође (IESBA Кодекс) захтева од ревизора да комуницира са лицима овлашћеним за управљање писаним путем о оваквим повредама и мерама које је фирма предузела или које предлаже да предузме.

A32. Захтеви који се тичу саопштавања у вези са независношћу ревизора који се примењују у случају котираних ентитета, могу такође бити прикладни и за друге ентитете, укључујући оне који могу имати значајан јавни интерес, на пример, пошто имају велики број и широк круг стејкхолдера и узимајући у обзир природу и величину пословања. Примери оваквих ентитета могу укључивати финансијске институције (као што су банке, осигуравајућа друштва и пензиони фондови) и друге

ентитете као што су добротворне организације. С друге стране, постоје ситуације где саопштавање у вези са независношћу не мора бити релевантан, на пример, у случајевима где су сва лица овлашћена за управљање обавештена о релевантним чињеницама кроз њихове руководеће активности. Ово је најчешће случај када ентитетом руководи власник, а ревизијска фирма или мрежа фирме нема сарадњу са ентитетом изван ревизије финансијских извештаја.

Додатна питања (видети параграф 3)

A33. Надзор руководства од стране лица овлашћених за управљање укључује осмишљавање, примену и одржавање интерне контроле у ентитету, која је одговарајућа за сврхе поузданости финансијског извештавања, ефективности и ефикасности пословања и усклађености са применљивим законима и регулативом.

A34. Ревизор може да наиђе на додатна питања које нису обавезно повезана са надгледањем процеса финансијског извештавања, али која, међутим, могу бити од значаја за одговорности лица овлашћених за управљање у њиховој функцији надзирања стратешког усмерења ентитета или за одређене одговорности ентитета. Та питања могу да укључују, на пример, значајна питања у вези структура и поступака управљања или питања у вези значајних одлука или поступака вишег руководства за које недостаје адекватно одобрење.

A35. Приликом доношења одлуке да ли додатна питања треба саопштити лицима овлашћеним за управљање, ревизор може разговарати о питањима којих је ревизор постао свестан, са одређеним нивоом руководства, осим уколико сматра да то није примерено у датим околностима.

A36. Уколико саопштава додатна питања, може бити примерено да ревизор обавести лица овлашћена за управљање да:

- (а) Идентификација и саопштавање таквих питања је споредна за сврхе ревизије, чији је циљ формирање мишљења о финансијским извештајима,
- (б) Нису спроведени никакви поступци у вези са другим питањима осим оних који су неопходни за формирање мишљења о финансијским извештајима; и
- (ц) Нису спроведени никакви поступци за утврђивање да ли таква питања постоје.

Процес комуникације

Успостављање процеса комуникације (видети параграф 18)

A37. Јасно саопштавање у погледу одговорности ревизора, планираног делокруга и времена ревизије и очекиваног општег садржаја комуникације помаже да се успостави основа за ефективну двосмерну комуникацију.

A38. Питања која такође могу да допринесу ефективној двосмерној комуникацију могу да укључују и разговор о:

- Сврси саопштавања. Када је сврха јасна, ревизор и лица овлашћена за управљање су у бољој ситуацији да на исти начин разумеју релевантна питања и очекиване активности које проистичу као резултат процеса комуникације.
- Форми комуникације
- Особи/особама у ревизијском тиму и међу лицима овлашћеним за управљањем које ће комуницирати у погледу одређених питања.
- Очекивању ревизора да ће комуникација бити двосмерна, и да ће лица овлашћена за управљање саопштавати ревизору питања за која сматрају да су релевантна за ревизију, на пример, стратешке одлуке које могу значајно утицати на природу, време и обим ревизијских поступака, сумњу или откриће криминалне радње и забринутост у вези интегритета и компетентности вишег руководства.
- Предузимању активности и повратним информацијама у вези са питањем које је саопштио ревизор.
- Предузимању активности и повратним информацијама у вези са питањима која су саопштила лица овлашћена за управљање.

A39. Процес комуникације се разликује у зависности од околности, укључујући и величину и управљачку структуру ентитета, начин на који лица овлашћена за управљање раде, и ревизоров став о значајности питања која треба да буду саопштена. Потешкоће у успостављању ефективне двосмерне комуникације могу указивати да комуникација између ревизора и лица овлашћених за управљање није адекватна за потребе ревизије.(видети параграф A52)

Разматрања специфична за мање ентитете

A40. У случају ревизије мањих ентитета, ревизор може са лицима овлашћеним за управљање

комуницирати на мање структурисан начин, него што је то случај када се ради о котираним или великим ентитета.

Комуникација са руководством

A41. О многим питањима се може разговарати са руководством у току редовног поступка ревизије, укључујући и питања која се у складу са овим ISA морају саопштити лицима овлашћеним за управљање. Такви разговори одражавају признавање извршне одговорности руководства за пословање ентитета и, посебно одговорност руководства за припрему финансијских извештаја.

A42. Пре саопштавања значајних питања лицима овлашћеним за управљање, ревизор о њима може разговарати са руководством, осим ако то није примерено. На пример, може бити непримерено да тема разговора са руководством буде компетентност и интегритет руководства. Такође, поред признавања извршне одговорности руководства, иницијални разговори могу послужити да се разјасне чињенице и проблеми, и руководству да прилика да достави додатне информације и објашњења. Слично томе, када ентитет има функцију интерне ревизије, ревизор може о значајним питањима разговарати са интерним ревизором пре него што их саопшти лицима овлашћеним за управљање.

Комуникација са трећим странама

A43. Од лица овлашћених за управљање може се захтевати, или ова лица могу желети да трећим странама, на пример, банкама или одређеним регулаторним телима, доставе примерке писаних саопштења ревизора. У неким случајевима, обелодањивање трећим странама може бити у супротности са законом или на други начин неприкладно. Када је комуникација у писаној форми која је припремљена за лица овлашћена за управљање достављена трећим странама, може бити значајно у датим околностима да треће стране буду информисане да саопштења нису припремана за њих, на пример путем навођења у писаним саопштењима лицима овлашћеним за управљање:

- (а) Да је саопштење припремљено искључиво за лица овлашћена за управљање и, где је то применљиво, руководство групе и ревизора групе, и да на њега не треба да се ослањају треће стране;
- (б) Да ревизор не преузима никакву одговорност према трећим странама; и
- (ц) Сва ограничења у погледу обелодањивања или дистрибуције трећим странама.

A44. У неким правним системима ревизор може бити у складу са законом или регулативом, обавезан да:

- Обавести регулаторно тело или надлежне органе о одређеним питањима која су саопштена лицима овлашћеним за управљање. На пример, у неким државама ревизор има дужност то пријави погрешне исказе надлежним органима, уколико руководство или лица овлашћена за управљање не предузму корективне мере;
- Достави примерке одређених извештаја који су припремљени за лица која су овлашћена за управљање, релевантним регулаторним телима или финансијерима или другим телима као што је надлежна централна институција у случају неких ентитета у јавном сектору; или
- Стави на располагање јавности извештаје који су припремљени за лица овлашћена за управљање.

A45. Уколико законом или регулативом није прописано да се трећој страни достави примерак ревизорове писане комуникације са лицима овлашћеним за управљање, ревизору може требати претходна сагласност лица овлашћених за управљање за такав поступак.

Облици комуникације (видети параграфе 19)

A46. Ефективна комуникација може укључивати структурисане презентације и писане извештаје, као и мање структурисана саопштавања, укључујући и усмене дискусије. Ревизор може саопштати и друга питања, осим оних наведених у параграфима 19 и 20, у усменој или писаној форми. Писана комуникација може укључивати писмо о ангажовању које се доставља лицима овлашћеним за управљање.

A47. Поред значаја конкретног питања, облик комуникације (на пример, да ли је усмена или писана, ниво детаљности или сумирања и да је у питању структурисани или неструктурисани облик комуникације) може бити под утицајем и других фактора, као што су:

- Да ли ће разговор о питању бити укључен у ревизоров извештај. На пример, у случају када се саопштавају кључна ревизијска питања у ревизоровом извештају, ревизор може сматрати да је неопходно да писаним путем комуницира о питањима која су утврђена као кључна ревизијска

питања.

- Да ли је дато питање разрешено на задовољавајући начин.
- Да ли је руководство претходно саопштило то питање.
- Величина, пословна структура, контролно окружење и законска структура ентитета.
- У случају ревизије финансијских извештаја посебне намене, да ли ревизор такође врши ревизију финансијских извештаја опште намене.
- Законски захтеви. У неким правним системима, писана форма комуникације са лицима овлашћеним за управљање у је обавезно у облику који је прописан локалним законом.
- Очекивања лица овлашћених за управљање, укључујући и договоре о одржавању периодичних састанака и комуникацији са ревизором.
- Учесталост контакта и дијалога ревизора са лицима овлашћеним за управљање.
- Да ли је било значајних промена чланова управљачког тела.

A48. Када се о важном питању разговара са појединачним чланом групе лица овлашћених за управљање, на пример, председавајућим комитета за ревизију, може бити прикладно да ревизор сумира питања о којима се разговарало, у наредним саопштавањима, како би сва лица овлашћена за управљање имала комплетне и једнаке информације.

Време комуникације (видети параграф 21)

A49. Благовремена комуникација током ревизије доприноси остваривању јасног двосмерног дијалога између лица овлашћених за управљање и ревизора. Међутим, одговарајуће време комуникације може варирати у зависности од околности ангажовања. Релевантне околности укључују значај и природу питања, и активности за које се очекује да их предузму лица овлашћена за управљање. На пример:

- Саопштавања која се тичу планирања могу да буду извршена у раној фази ревизијског ангажовања и, уколико је у питању иницијално ангажовање, могу бити део услова ангажовања.
- Може бити прикладно да се значајне потешкоће на које се наилази у току ревизије саопште у најкраћем року уколико су лица овлашћена за управљање у могућности да помогну ревизору да превазиђе те потешкоће, или уколико је вероватно да ће доћи до модификовања мишљења. Слично томе, ревизор усменим путем може лицима овлашћеним за управљање саопштавати значајне недостатке у интерној контроли које је уочио, пре него што их о томе извести у писаној форми у складу са захтевима ISA 265.
- Када се примењује ISA 701, ревизор може саопштити прелиминарне ставове о кључним ревизијским питањима приликом разматрања планираног делокруга и времена ревизије (видети параграф A13) и ревизор такође може имати чешћу комуникацију ради додатног разматрања оваквих питања током саопштавања о значајним налазима ревизије.
- Саопштавања у вези са независношћу могу бити прикладна кад год се врше значајне процене постојања претњи независности и релевантној заштити, на пример, при прихватању ангажовања пружања неревизијских услуга као и током завршног разговора.
- Саопштавања у вези са налазима ревизије, укључујући и ревизорове ставове о квалитативним аспектима рачуноводствене праксе ентитета, такође могу бити део завршног разговора.
- Када се врши ревизија финансијских извештаја опште намене и ревизија финансијских извештаја посебне намене, може бити прикладно да се координира време комуникације.

A50. Други фактори који могу бити од значаја за време комуникације су:

- Величина, пословна структура, контролно окружење и законска структура ентитета.
- Било каква законска обавеза да се одређена питања саопште у оквиру одређеног временског оквира.
 - Очекивања лица овлашћених за управљање, укључујући и договоре о одржавању периодичних састанака и комуникацији са ревизором.
- Време када ревизор идентификује одређена питања, на пример, може се десити да ревизор не открије неко посебно питање (на пример, неусклађеност са законом) на време за сврхе спровођења превентивних мера, али саопштавање тог питања може допринети спровођењу корективних мера.

Адекватност процеса комуникације

(видети параграф 22)

A51. Ревизор не мора да осмисли специфичне поступке како би подржао оцену двосмерне

комуникације између ревизора и лица овлашћених за управљање; штавише, оцена може бити заснована на запажањима која проистичу из ревизијских поступака који су спроведени за друге потребе. Таква запажања могу да укључују:

- Прикладност и благовременост поступака које предузимају лица овлашћена за управљање као одговор на питања које је покренуо ревизор. У случајевима где значајна питања која су изнета у претходној комуникацији нису разматрана на ефикасан начин, може бити прикладно да ревизор истражи разлог због кога нису предузети одговарајући поступци, и размотри поновно покретање истих питања. На овај начин се избегава ризик одавања утиска да је ревизор задовољан, да је одређено питање обрађено на одговарајући начин или да то питање више није значајно.
- Очигледна отвореност лица овлашћених за управљање у комуникацији са ревизором.
- Спремност и могућност лица овлашћених за управљање да се састану са ревизором без присуства руководства.
- Очигледна способност лица овлашћених за управљање да у потпуности схвате питања која је покренуо ревизор, на пример, у којој мери се лица овлашћена за управљање баве покренути питањима и преиспитују препоруке које су им дате.
- Потешкоће у успостављању заједничког схватања обима, времена и очекиваног општег садржаја комуникације, од стране ревизора и лица овлашћених за управљање.
- У случајевима где су сва или нека лица овлашћена за управљање укључена у руковођење ентитетом, њихова очигледна свест о начину на који питања о којима се разговара са ревизором утичу на њихове управљачке одговорности, као и њихове руководеће одговорности.
- Да ли двосмерна комуникација између ревизора и лица овлашћених за управљање задовољава правне и регулаторне захтеве.

A52. Као што је наведено у параграфу 4, ефективна двосмерна комуникација помаже ревизору и лицима овлашћеним за управљање. Такође, ISA 315 (ревидиран) идентификује учествовање лица овлашћених за управљање, укључујући њихову интеракцију са интерном ревизијом, уколико постоји и екстерним ревизорима, као елемент контролног окружења ентитета. Неадекватна двосмерна комуникација може указивати на незадовољавајуће контролно окружење и утицати на ревизорову процену ризика материјално погрешних исказа. Постоји такође и ризик да ревизор није прикупио довољно адекватних ревизијских доказа за формирање мишљења о финансијским извештајима.

A53. Уколико двосмерна комуникација између ревизора и лица овлашћених за управљање није адекватна и тај проблем се не може решити, у тој ситуацији, ревизор може предузети следеће активности:

- Модификовање мишљења ревизора по основу ограничења делокруга.
 - Тражење правног савета о последицама различитих смерова активности.
- Саопштавање према трећим странама (на пример, регулаторном телу), или вишој инстанци у управљачкој структури која се налази ван тог ентитетом, као што су власници ентитетом (на пример, акционарима на састанку скупштине), или уколико је у питању јавни сектор, надлежном министру или скупштини.
- Повлачење из ангажовања, у случајевима када је повлачење могуће у складу са применљивим законом или регулативом.

Документација (видети параграф 23)

A54. Документација о усменој комуникацији може укључивати примерак записника које је припремио ентитет, који се задржава као део ревизијске документације у случајевима када су ти записници прикладна евиденција о комуникацији.

¹ISA 265, *Саопштавање недостатака у интерној контроли лицима овлашћеним за управљање и руководству*

²ISA 230, *Ревизијска документација*, параграфи 8-11, и параграф А6.

³Као што је описано у параграфу А68 у ISA 700, *Формирање мишљења и извештавање о финансијским извештајима*, одговорност

одобравања у овом контексту значи имати овлашћење да се донесе закључак да су сви извештаји који чине финансијске извештаје, укључујући и одговарајуће коментаре, припремљени.

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

¹SA 600, *Специјална разматрања – ревизије финансијских извештаја групе (укључујући рад ревизора компоненте)*, параграф 49.

²идети параграф 10 ISA 210, *Договарање услова ревизијског ангажовања*

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

¹SA 320, *Материјалност у планирању и спровођењу ревизије*

²идети ISA 620, *Коришћење резултата рада стручњака ангажованог од стране ревизора*

¹SA 610 (ревидиран), *Коришћење резултата рада интерних ревизора*, параграфи 20 и 31

¹SA 701, параграфи 9-10

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

¹SA 210, параграф 9

¹SA 210, параграф 10

¹SA 705 (ревидиран), параграф 30

¹SA 507 (ревидиран), *Сталност пословања*, параграф 25 (д)

¹SA 701, параграф 17

¹SA 706 (ревидиран), *Пасус којим се скреће пажња и пасус у вези са осталим питањима у извештају независног ревизора*, параграф 12

¹SA 720 (ревидиран), *Одговорности ревизора у вези са осталим информацијама*, параграф 18(а)

¹SA 700 (ревидиран), параграфи 46 и А63

¹SA 700 (ревидиран), параграф 41

¹SA 300, *Планирање ревизије финансијских извештаја*, параграф А15

²идети параграфе 19-20 и А22-А23 стандарда ISA 220 *Контрола квалитета ревизије финансијских извештаја*

¹SA 200, *Општи циљеви независног ревизора и спровођење ревизије у складу са Међународним стандардима ревизије*, параграф 14.

²идети Одељак 290-39-49 Кодекса IESBA, који се односи на повреду независности

ISA 265, параграфи 9 и А14.

ISA 315 (ревидиран), параграф А78.