

МЕЂУНАРОДНИ СТАНДАРД РЕВИЗИЈЕ 800
(ревидиран)
СПЕЦИЈАЛНА РАЗМАТРАЊА
– РЕВИЗИЈЕ ФИНАНСИЈСКИХ ИЗВЕШТАЈА ПРИПРЕМЉЕНИХ
У СКЛАДУ СА ОКВИРИМА СПЕЦИЈАЛНЕ НАМЕНЕ

(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

Датум ступања на снагу 4

Циљ 5

Дефиниције 6–7

Захтеви

Разматрања приликом прихватања ангажовања 8

Разматрања приликом планирања и спровођења ревизије 9–10

Формирање мишљења и разматрања приликом извештавања 11–14

Примена и остала објашњења

Дефиниција оквира специјалне намене A1–A4

Разматрања приликом прихватања ангажовања A5–A8

Разматрања приликом планирања и спровођења ревизије A9–A12

Формирање мишљења и разматрања приликом извештавања A13–A21

Прилог: Илустрације извештаја независног ревизора
о финансијским извештајима специјалне намене

Међународни стандард ревизије (ISA) 800 (ревидиран), *Специјална разматрања – ревизије финансијских извештаја припремљених у складу са оквирима специјалне намене* треба тумачити у складу са ISA 200, *Општи циљеви независног ревизора и спровођење ревизије у складу са међународним стандардима ревизије.*

Увод

Делокруг овог ISA

1. Међународни стандарди ревизије (ISA) 100-700 се односе на ревизију финансијских извештаја. Овај ISA се бави специјалним разматрањима у примени тих Међународних стандарда ревизије у ревизију финансијских извештаја припремљених у складу са оквиром специјалне намене.

2. Овај ISA је писан у контексту комплетног сета финансијских извештаја припремљеног у складу са оквиром специјалне намене. ISA 805 (ревидиран)⁵ се бави специјалним разматрањима која су релевантна за ревизије појединачних финансијских извештаја или одређених елемената, рачуна или ставки финансијских извештаја.

3. Овај ISA нема већу важност од захтева осталих ISA; нити се бави свим специјалним разматрањима која могу бити релевантна у одређеним околностима ангажовања.

Датум ступања на снагу

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

Циљ

5. Приликом примене Међународних стандарда ревизије у ревизији финансијских извештаја припремљених у складу са оквирима специјалне намене, циљ ревизора је да на адекватан начин обради посебна разматрања која су релевантна за:

(а) Прихватање ангажовања;

(б) Планирање и спровођење ангажовања; и

(ц) Формирање мишљења и извештавање о финансијским извештајима.

Дефиниције

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

(а) Финансијски извештаји специјалне намене – Финансијски извештаји припремљени у складу са оквиром специјалне намене. (видети параграф А4)

(б) Оквир специјалне намене – Оквир финансијског извештавања осмишљен у циљу испуњавања потреба за финансијским информацијама специфичних корисника. Оквир финансијског извештавања може бити оквир фер презентације или оквир усклађености. (видети параграфе А1-А4)

7. Појам “финансијски извештаји” у овом ISA значи “комплетан сет финансијских извештаја специјалне намене. Захтевима применљивог оквира финансијског извештавања се одређује структура презентације и садржај финансијских извештаја, и шта чини комплетан сет финансијских извештаја. Референца на „финансијске извештаје специјалне намене“ укључује повезана обелодањивања.

Захтеви

Разматрања приликом прихватања ангажовања

Прихватљивост оквира финансијског извештавања

8. ISA 210 захтева од ревизора да утврди прихватљивост оквира финансијског извештавања примењеног у припреми финансијских извештаја. Приликом ревизије финансијских извештаја специјалне намене, ревизор треба да стекне разумевање: (видети: параграфе А5-А8)

(а) Намене финансијских извештаја;

(б) Циљних корисника; и

(ц) Поступака које је руководство применило како би утврдило да је применљиви оквир финансијског извештавања прихватљив у датим околностима.

Разматрања приликом планирања и спровођења ревизије

9. ISA 200 захтева од ревизора да се придржава Међународних стандарда ревизије који су релевантни за ревизију. Приликом планирања и спровођења ревизије финансијских извештаја опште намене, ревизор утврђује да ли примена Међународних стандарда ревизије захтева специјално разматрање у околностима тог ангажовања. (видети параграфе А9-А12)

10. ISA 315 (ревидиран) захтева од ревизора да стекне разумевање о одабиру и примени рачуноводствених политика од стране ентитета. У случају финансијских извештаја који су припремљени у складу са одредбама уговора, ревизор треба да стекне разумевање свих значајних тумачења уговора од стране руководства приликом припреме тих финансијских извештаја. Тумачење се сматра значајним када би усвајање другог разумног тумачења резултирало материјалном разликом у информацијама презентованим у финансијским извештајима.

Формирање мишљења и разматрања приликом извештавања

11. Приликом формирања мишљења и извештавања о финансијским извештајима специјалне намене, ревизор примењује захтеве из ISA 700 (ревидиран): (видети параграфе А13-А19)

Опис применљивог оквира финансијског извештавања

12. ISA 700 (ревидиран) захтева од ревизора да процени да ли финансијски извештаји садрже адекватан позив на применљиви оквир финансијског извештавања или његов опис. У случају финансијских извештаја који су припремљени у складу са одредбама уговора, ревизор процењује да ли финансијски извештаји на адекватан начин описују значајна тумачења уговора на ком се заснивају финансијски извештаји.

13. ISA 700 (ревидиран) се бави формом и садржајем извештаја ревизора, укључујући специфичан редослед одређених елемената. У случају извештаја ревизора о финансијским извештајима специјалне намене:

(а) Извештај ревизора такође садржи опис намене финансијских извештаја и, уколико је то потребно, циљне кориснике, или се позива на напомену у финансијским извештајима специјалне намене која садржи ту информацију; и

(б) Уколико руководство има могућност избора оквира финансијског извештавања за припрему тих финансијских извештаја, опис одговорности руководства^а за финансијске извештаје такође садржи позив на одговорност руководства за проверу да ли је применљиви оквир финансијског извештавања прихватљив у датим околностима.

Упозоравање читалаца да су финансијски извештаји припремљени у складу са оквиром специјалне намене

14. Извештај ревизора о финансијским извештајима специјалне намене укључује пасус којим се скреће пажња, у ком се читаоци обавештавају да су финансијски извештаји припремљени у складу са оквиром специјалне намене и да, као резултат тога, финансијски извештаји можда не одговарају другим наменама. (видети параграфе A20-A21)

* * *

Примена и остала објашњења

Дефиниција оквира специјалне намене (видети параграф 6)

A1. Примери оквира специјалне намене су:

- Пореска основа рачуноводства за скуп финансијских извештаја који се прилажу уз пореску пријаву ентитета;
- Рачуноводствена основа утемељена на готовинским приливима и одливима за информације о токовима готовине које ентитет припрема за своје повериоце;
- Одредбе финансијског извештавања које успоставља регулаторно тело како би се испунили захтеви тог регулаторног тела; или
- Уговорне одредбе финансијског извештавања, као што су одредбе уговора о дужничким инструментима, уговора о зајму, или донацији за пројекат.

A2. Могу постојати околности у којима се оквир специјалне намене заснива на оквиру финансијског извештавања који је установила овлашћена или призната организација за постављање стандарда или је установљен законом или регулативом, али није у складу са свим захтевима тог оквира. Пример је уговор који захтева да финансијски уговори буду припремљени у складу са већином, али не и свим Стандардима финансијског извештавања у правном систему X. Уколико је ово прихватљиво у околностима датог ангажовања, није прикладно да опис применљивог оквира финансијског извештавања у финансијским извештајима специјалне намене наводи потпуну усклађеност са оквиром финансијског извештавања који је утврдила овлашћена или призната организација за успостављање стандарда или је утврђен законом или регулативом. У горе поменутом примеру уговора, опис применљивог оквира финансијског извештавања се може позвати на одредбе финансијског извештавања наведене у уговору, уместо позивања на Стандарде финансијског извештавања у правном систему X.

A3. У околностима описаним у параграфу A2, оквир специјалне намене може бити оквир који није оквир фер презентације, чак и када је оквир финансијског извештавања на ком се он заснива оквир фер презентације. То је због тога што оквир специјалне намене не мора бити усклађен са свим захтевима оквира финансијског извештавања који установљава овлашћена или призната организација за успостављање стандарда или је прописан законом или регулативом, и који је неопходан како би се постигла фер презентација финансијских извештаја.

A4. Финансијски извештаји припремљени у складу са оквиром специјалне намене могу бити једини финансијски извештаји које припрема ентитет. У таквим околностима, те финансијске извештаје могу користити и други корисници осим оних за које је осмишљен овај оквир финансијског извештавања. Упркос широкој дистрибуцији финансијских извештаја у тим околностима, финансијски извештаји се ипак сматрају финансијским извештајима специјалне намене за потребе овог ISA. Захтеви у параграфима 13-14 су осмишљени како би се избегли неспоразуми о намени финансијских извештаја. Обелодањивања обухватају објашњавајуће и описне информације, постављене на начин који је јасно одређен или на други начин дозвољен применљивим оквиром финансијског извештавања, у телу финансијског извештаја или у напоменама или укључен кроз унакрсно референцирање.

Разматрања приликом прихватања ангажовања

Прихватљивост оквира финансијског извештавања (видети параграф 8)

A5. У случају финансијских извештаја специјалне намене, потребе корисника за финансијским информацијама су кључни фактор приликом утврђивања прихватљивости оквира финансијског извештавања који се користи у припреми финансијских извештаја.

A6. Применљиви оквир финансијског извештавања може обухватити стандарде финансијског извештавања које је установила организација овлашћена или призната за објављивање стандарда за

финансијске извештаје специјалне намене. У том случају ће ти стандарди бити сматрани прихватљивим за ту намену, уколико организација прати установљен и транспарентан поступак који укључује сагледавање и разматрање становишта релевантних стејкхолдера. У неким правним системима, законом или регулативом може бити одређено који се оквир финансијског извештавања користи од стране руководства у припреми финансијских извештаја специјалне намене за одређену врсту ентитета. На пример, регулаторно тело може установити одредбе финансијског извештавања како би се задовољили захтеви које поставља то регулаторно тело. У одсуству показатеља које указују на супротно, такав оквир финансијског извештавања се сматра прихватљивим за финансијске извештаје специјалне намене које припрема тај ентитет.

A7. У случајевима када су стандарди финансијских извештаја из параграфа А6 допуњени законским и регулаторним захтевима, ISA 210 захтева да ревизор утврди да ли постоје конфликти између стандарда финансијског извештавања и додатних захтева, и прописује активности које ревизор треба да предузме у случају да такав конфликт постоји.

A8. Применљиви оквир финансијског извештавања може обухватати уговорне одредбе финансијског извештавања или изворе који нису описани у параграфима А6 и А7. У том случају, прихватљивост оквира финансијског извештавања у датим околностима утврђује се разматрањем да ли оквир има одлике које обично имају оквири финансијског извештавања као што је описано у Прилогу 2 у ISA 210. У случају оквира специјалне намене, релативни значај сваке одлике на конкретно ангажовање је питање професионалног расуђивања. На пример, за потребе утврђивања нето вредности имовине ентитета на датум продаје, продавац и купац се могу договорити да веома опрезна процена исправки сумњивих потраживања одговара њиховим потребама, упркос томе што такве финансијске информације нису неутралне кад се пореде са финансијским извештајима припремљеним у складу са оквиром специјалне намене.

Разматрања приликом планирања и спровођења ревизије

(видети параграф 9)

A9. ISA 200 захтева од ревизора да поступа у складу са (а) релевантним етичким захтевима који се тичу ангажовања на ревизији финансијских извештаја, укључујући и захтеве који се односе на независност, и (б) свим ISA који су релевантни за ревизију. Од ревизора се такође тражи да поступа у складу са сваким захтевом ISA, осим уколико, у датим околностима, целокупан ISA није релевантан или конкретан захтев није релевантан јер је условљен, а тај услов не постоји. У изузетним околностима, ревизор може проценити да је неопходно да одступи од одређеног захтева ISA тако што ће спровести алтернативни ревизијски поступак како би се постигао циљ тог захтева.

A10. Примена неких захтева ISA у ревизији финансијских извештаја специјалне намене може укључивати посебна разматрања од стране ревизора. На пример, у ISA 320, расуђивања о питањима која имају материјални значај за кориснике финансијских извештаја заснивају се на разматрању заједничких потреба целе групе за финансијским информацијама. У случају ревизије финансијских извештаја специјалне намене, међутим, та расуђивања се заснивају на разматрању потреба одређених корисника за финансијским информацијама.

A11. У случају финансијских извештаја специјалне намене, као што су они припремљени у складу са уговорним захтевима, руководство се може договорити са циљним корисницима око граничне вредности испод које сви погрешни искази уочени током ревизије неће бити исправљани или на други начин прилагођавани. Постојање таквог прага не ослобађа ревизора обавезе да утврди материјалност у складу са ISA 320 за потребе планирања и спровођења ревизије финансијских извештаја специјалне намене.

A12. Стандард ISA 260 (ревидиран) захтева од ревизора да одреди адекватно лице (лица) у управљачкој структури ентитета са којим ће комуницирати. У ISA 260 (ревидиран) је наведено да, у неким случајевима, сви који су овлашћени за управљање ентитетом учествују у руковођењу ентитетом, и испуњавање захтева у погледу комуникације се модификује да би се препознала та чињеница. Када ентитет такође припрема комплетан сет финансијских извештаја опште намене, она лица која су одговорна за надзор над припремањем финансијских извештаја специјалне намене не морају да буду иста лица овлашћена за управљање која су одговорна за надзор над припремањем финансијских извештаја опште намене.

Формирање мишљења и разматрања приликом извештавања

(видети параграф 11)

A13. Прилог овог ISA садржи илустрације извештаја независног ревизора о финансијским

извештајима специјалне намене. Друге илустрације извештаја ревизора могу бити релевантне за извештавање о финансијским извештајима специјалне намене (видети, на пример, Прилоге уз ISA 700 (ревидиран), ISA 705 (ревидиран), ISA 570 (ревидиран), 16 ISA 720 (ревидиран), 17 и ISA 706 (ревидиран)).

Примена стандарда ISA 700 (ревидиран)

код извештавања о финансијским извештајима специјалне намене

A14 Параграф 11 овог стандарда објашњава да се од ревизора захтева да примени ISA 700 (ревидиран) када формира мишљење и извештава о финансијским извештајима специјалне намене. При томе, од ревизора се такође захтева да примењује захтеве који се тичу извештавања из других стандарда, а посебна разматрања наведена у параграфима A15-A19 у наставку, могу да му буду од помоћи.

Начело сталности

A15. Финансијски извештаји посебне намене могу или не морају да се припреме у складу са оквиром финансијског извештавања за који је релевантна рачуноводствена основа у складу са начелом сталности (на пример рачуноводствена основа у складу са начелом сталности није релевантна за поједине финансијске извештаје састављене на пореској основи у одређеним правним системима). У зависности од применљивог оквира финансијског извештавања који се користи у припреми финансијских извештаја специјалне намене, опис у извештају ревизора о одговорностима руководств^а које се односе на начело сталности, можда ће морати да се прилагоди ако буде потребно. Опис у извештају ревизора о одговорностим^а ревизора можда ће такође морати да се прилагоди, ако се укаже потреба, у зависности од тога како се ISA 570 (ревидиран) примењује у околностима ангажовања.

Кључна ревизијска питања

A16. ISA 700 (ревидиран) захтева да ревизор саопштава кључна питања ревизије у складу са ISA 701¹ за ревизију комплетних сетова финансијских извештаја опште намене котираних ентитета. За ревизију финансијских извештаја специјалне намене, стандард ISA 701 примењује се само када се комуникација кључних ревизијских питања у извештају ревизора о финансијским извештајима специјалне намене захтева законом или регулативом или ако ревизор сам одлучи да саопштава кључна питања ревизије. Када су кључна питања ревизије саопштена у извештају ревизора о финансијским извештајима специјалне намене, ISA 701 се примењује у целини.

Остале информације

A17. ISA 720 (ревидиран) бави се одговорностима ревизора у вези са осталим информацијама. У контексту овог стандарда, извештаји који садрже или прате финансијске извештаје специјалне намене – чији је циљ да пружи власницима (или сличним заинтересованим странама) информације о питањима презентованим у финансијским извештајима специјалне намене – сматрају се годишњим извештајима за сврху стандарда ISA 720 (ревидиран). У случају финансијских извештаја који су припремљени коришћењем оквира специјалне намене, израз “сличне заинтересоване стране” укључује конкретне кориснике чије се потребе за финансијским информацијама испуњавају самом структуром оквира специјалне намене који се користи за припрему финансијских извештаја специјалне намене. Када ревизор утврди да ентитет планира да објави такав извештај, захтеви из ISA 720 (ревидиран) примењују се на ревизију финансијских извештаја посебне намене.

Име партнера у ангажовању

A18. Захтев из ISA 700 (ревидиран) да ревизор укључи име партнера у ангажовању у свом извештају такође се односи и на ревизију финансијских извештаја специјалне намене котираних ентитета. Од ревизора може да се захтева законом или регулативом да укључи име партнера у ангажовању у извештају ревизора или он може сам да одлучи да то учини приликом извештавања о финансијским извештајима специјалне намене ентитета који нису котирани на берзи.

Укључивање референце на Извештај ревизора

о комплетном сету финансијских извештаја опште намене

A19. Ревизор може сматрати да је примерено да се у пасусу о осталим питањима у извештају ревизора о финансијским извештајима специјалне намене, наведе референца на извештај ревизора о комплетном сету финансијских извештаја опште намене или на питања која су наведена у њему (види ISA 706 (ревидиран)). На пример, ревизор може да сматра за сходно да у извештају ревизора о финансијским извештајима специјалне намене укључи референцу на одељак *Материјално значајне неизвесности које се односе на пословање у складу са начелом сталности* који је укључен у извештај

ревизора о финансијским извештајима опште намене.

Упозоравање читалаца да су финансијски извештаји припремљени у складу са оквиром специјалне намене (видети параграф 14)

A20. Финансијски извештаји специјалне намене се могу користити и за потребе различите од оних за које су намењени. На пример, регулаторно тело може захтевати да одређени ентитети учине финансијске извештаје специјалне намене јавно доступним. Како би се избегли неспоразуми, ревизор упозорава кориснике извештаја ревизора укључивањем пасуса којим се скреће пажња да су финансијски извештаји припремљени у складу са оквиром специјалне намене и, зато, можда нису прикладни за друге намене. Стандард ISA 706 (ревидиран) захтева да овај пасус буде укључен у одвојеном одељку извештаја ревизора са одговарајућим насловом који садржи израз „скретање пажње“.

Ограничења која се тичу дистрибуције или коришћења
(видети параграф 14)

A21. Као додаток упозорењу захтеваном у параграфу 14, ревизор може сматрати да је неопходно да нагласи да је извештај ревизора намењен искључиво за одређене кориснике. У зависности од закона или регулативе одређеног правног система, ово се може постићи ограничавањем дистрибуције или коришћења извештаја ревизора. У тим околностима, пасус о коме се говори у параграфу 14 може бити проширен како би се укључила и ова остала питања, а такође треба прилагодити и поднаслов. (видети илустрације у Прилогу овог стандарда)

¹SA 805 (ревидиран), *Специјална разматрања – ревизије појединачних финансијских извештаја и посебних елемента, рачуна или позиција у финансијским извештајима.*

¹SA 200, *Општи циљеви независног ревизора и спровођење ревизије у складу са међународним стандардима ревизије*, параграф 13(а)

¹SA 200, параграф 18.

¹SA 315 (ревидиран), *Идентификовање и процена ризика материјално погрешних исказа путем разумевања ентитета и његовог окружења*, параграф 11(ц).

¹SA 700 (ревидиран), *Формирање мишљења и извештавање о финансијским извештајима*

¹SA 700 (ревидиран), параграф 15.

¹или други појам који одговара контексту законског оквира у одређеном правном систему.

¹SA 200, параграф 13(ф)

¹SA 210, параграф 18.

¹SA 200, параграфи 14.18 и 22-23.

¹SA 320, *Материјалност у планирању и спровођењу ревизије*, параграф 2.

ISA 260 (ревидиран), *Комуникација са лицима овлашћеним за управљање*

¹SA 260 (ревидиран), параграф А8

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

¹SA 570 (ревидиран), *Начело сталности*

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

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

¹SA 570 (ревидиран), параграф 2

^Видети ISA 700 (ревидиран), параграфи 34(б) и А48.

^Видети ISA 700 (ревидиран), параграф 39(б)(iv).

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

ISA 700 (ревидиран), paragraph 31

Ридети ISA 700 (ревидиран), параграфи 45 и A56–A58

Ридети ISA 706 (ревидиран), параграфи 10–11

Ридети параграф 9(а) стандарда ISA 706 (ревидиран)