

МЕЂУНАРОДНИ СТАНДАРД РЕВИЗИЈЕ 210 ДОГОВАРАЊЕ УСЛОВА РЕВИЗИЈСКОГ АНГАЖОВАЊА

(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	
Циљ	3	
Дефиниције	4-5	
Захтеви		
Предуслови за ревизију	6-8	
Договор о условима ревизијског ангажовања		9-12
Поновне ревизије	13	
Прихватање измене услова ревизијског ангажовања		14-17
Додатна разматрања о прихватању ангажмана		18-21
Примена и остала објашњења		
Делокруг овог ISA	A1	
Предуслови за ревизију	A2-A21	
Договор о условима ревизијског ангажовања		A22-A29
Поновне ревизије	A30	
Прихватање измене услова ревизијског ангажовања		A31-A35
Додатна разматрања приликом прихватања ангажовања		A36-A39
Прилог 1: Пример писма о ангажовању на ревизији		

Прилог 2: Утврђивање прихватљивости оквира опште намене

Међународни стандард ревизије (ISA) 210, *Договарање услова ревизијског ангажовања* треба тумачити у контексту ISA 200, *Опти циљеви независног ревизора и спровођење ревизије у складу са Међународним стандардима ревизије*.

Увод

Делокруг овог ISA

1. Овај Међународни стандард ревизије (ISA) се бави одговорностима ревизора у вези договарања услова ревизијског ангажовања са руководством ентитета, и где је то применљиво, са лицима овлашћеним за управљање. Ово укључује утврђивање да ли постоје предуслови за ревизију, за које је одговорност на руководству или лицима овлашћеним за управљање. ISA 22⁰ се бави оним аспектима прихватања ангажовања који су под контролом ревизора. (видети параграф A1)

Датум ступања на снагу

2. Овај Међународни стандард ревизије ступа на снагу за ревизију финансијских извештаја за периоде који почињу 15. децембра 2009. године, или касније.

Циљ

3. Циљ ревизора је да прихвати или настави ревизијско ангажовање тек само уколико су договорени услови за спровођење, укључујући следеће:

(а) Утврђивање да ли постоје предуслови за обављање ревизије; и

(б) Потврђивање да постоји међусобно разумевање ревизора и руководства, и где је то применљиво, лица овлашћених за управљање, о условима ревизијског ангажовања.

Дефиниције

4. За потребе Међународних стандарда ревизије, појам у наставку текста има следеће значење: Предуслови за ревизију – Примена прихватљивог оквира финансијског извештавања од стране руководства у припреми финансијских извештаја и прихватање претпоставк^е на којој се заснива вршење ревизије, од стране руководства и, уколико је то прикладно, лица овлашћених за управљање.

5. За потребе овог ISA, појам “руководство” у даљем тексту треба тумачити као “руководство, и где је то применљиво, лица овлашћена за управљање.”

Захтеви

Предуслови за ревизију

6. Како би утврдио да ли постоје предуслови за ревизију, ревизор ће:

- (а) Утврдити да ли је прихватљив оквир финансијског извештавања који ће се користити за припрему финансијских извештаја; и (видети параграфе A2-A10)
- (б) Прибавити потврду од руководства да оно прихвата и разуме своје одговорности које укључују: (видети параграфе A11-A14, A21)
- (i) Припрему финансијских извештаја у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања, укључујући где је то релевантно њихову фер презентацију; (видети параграф A15)
- (ii) Интерну контролу за коју руководство утврди да је неопходна за припрему финансијских извештаја у којима нема материјално погрешних исказа, насталих као последица криминалном радње или грешке, и (видети параграфе A16-A19).
- (iii) Омогућити ревизору:
 - а. Приступ свим информацијама за које руководство сматра да су релевантне за припрему финансијских извештаја, као на пример евиденције, документацију и остале податке;
 - б. Додатне информације које ревизор може захтевати од руководства за потребе ревизије; и
 - ц. Неограничен приступ особама у оквиру ентитета, од којих је ревизор одлучио да је неопходно прибавити ревизијске доказе.

Ограничења делокруга рада пре прихватања услова ревизијског ангажовања

7. Уколико руководство или лица овлашћена за управљање поставе ограничење делокруга рада ревизора, у контексту услова предложеног ревизијског ангажовања, при чему ревизор сматра да би такво ограничење довело до тога да се ревизор уздржи од изражавања мишљење о финансијским извештајима, ревизор неће прихватити такво ограничено ангажовање као ревизијско ангажовање, осим уколико то од њега захтева закон или регулатива.

Други фактори који утичу на прихватање ревизијског ангажовања

8. Уколико нису испуњени предуслови за ревизију, ревизор о томе разговара са руководством. Ревизор неће прихватити предложено ревизијско ангажовање у следећим ситуацијама, осим уколико то од њега захтева закон или регулатива:

- (а) Уколико ревизор утврди да оквир финансијског извештавања који ће се користити у припреми финансијских извештаја није прихватљив, осим у ситуацији која је описана у параграфу 19; или
- (б) Уколико није добијена потврда из параграфа 6(б).

Договор о условима ревизијског ангажовања

9. Ревизор договора услове ревизијског ангажовања са руководством или лицима овлашћеним за управљање, где је то применљиво. (видети параграф A22)

10. У складу са параграфом 11. договорени услови ревизијског ангажовања се евидентирају у писму о ревизијском ангажовању или у другој врсти споразума у писаној форму и треба да садрже: (видети параграфе A23-A27)

- (а) Циљ и делокруг ревизије финансијских извештаја;
- (б) Одговорности ревизора;
- (в) Одговорности руководства;
- (г) Идентификацију применљивог оквира финансијског извештавања за припрему финансијских извештаја; и
- (д) Објашњење очекиваног формата и садржаја свих извештаја које ће припремити ревизор; (видети параграф A24) и
- (е) изјаву да се у одређеним околностима може десити да се извештај разликује од очекиваног формата и садржаја.

11. Уколико закон или регулатива детаљно прописују услове ревизијског ангажовања из параграфа

- 10, ревизор их не мора наводити у писаном споразуму, осим навођења чињенице да се примењује тај закон или регулатива и да руководство разуме и прихвата своје одговорности као што је наведено у параграфу 6(б). (видети параграфе A23, A28-A29)
12. Уколико закон или регулатива прописује одговорности руководства које су сличне оним наведеним у параграфу 6(б), ревизор може установити да закон или регулатива укључује одговорности које, по процени ревизора, одговарају по суштини онима које су наведене у том параграфу. У случају одговорности које су еквивалентне, ревизор може користити формулацију из закона или регулативе при њиховом навођењу у писаној изјави. За оне одговорности које се нису прописане у закону или регулативи на начин који резултира истим ефектом, у писаној изјави се користи опис из параграфа 6(б). (видети параграф A28)

Поновне ревизије

13. У поновним ревизијама, ревизор треба да размотри да ли околности захтевају измену услова ангажовања и да ли постоји потреба да се клијент подсети на постојеће услове ангажовања. (видети параграф A30)

Прихватање измене услова ревизијског ангажовања

14. Ревизор неће пристати на измену услова ревизијског ангажовања уколико за то не постоји разумно оправдање. (видети параграфе A31-A33)
15. Уколико се, пре завршетка ревизијског ангажовања, од ревизора тражи да измени ревизијско ангажовање у ангажовање које подразумева нижи ниво уверавања, ревизор ће утврдити да ли за то постоји разумно оправдање. (видети параграфе A34-A35)
16. Уколико се измене услови ревизијског ангажовања, ревизор и руководство ће се сложити и навести нове услове ангажовања у писму о ангажовању на ревизији или у другој одговарајућој писаној форми.
17. Уколико ревизор није у могућности да се сложи са променом услова ревизијског ангажовања, а руководство му не дозволи да настави ревизију по првобитно договореним условима, ревизор се:

- (а) повлачи из ревизијског ангажовања, уколико је то могуће у складу са релевантним законом или регулативом; и
- (б) утврђује да ли постоји било каква обавеза, уговорна или неке друге врсте, да се ове околности саопште другим странама, као што су лица овлашћена за управљање, власници или регулаторна тела.

Додатна разматрања о прихватању ангажмана

Стандарди финансијског извештавања допуњени законом или регулативом

18. Уколико су стандарди финансијског извештавања које је установила овлашћена или призната организација за постављање стандарда допуњени законом или регулативом, ревизор ће установити да ли постоје конфликти између стандарда финансијског извештавања и додатних захтева. Уколико такав конфликт постоји, ревизор са руководством разматра додатне захтеве и споразумева се о томе да ли се:

- (а) додатни захтеви могу испунити додатним обелодањивањем у финансијским извештајима; или
- (б) опис применљивог оквир финансијског извештавања може адекватно изменити у финансијским извештајима.

Уколико ни једна од горе поменутих активности није могућа, ревизор одређује да ли ће бити неопходно да се модификује мишљење ревизора у складу са ISA 705 (видети параграф A36)

Оквир финансијског извештавања прописан законом или регулативом – друга питања које утичу на прихватање

19. Уколико ревизор утврди да би оквир финансијског извештавања, који прописује закон или регулатива, био неприхватљив да нема чињенице да је прописан законом или регулативом, ревизор ће прихватити ревизијски ангажман само уколико су испуњени следећи услови: (видети параграф A37)

- (а) Руководство се слаже да обезбеди додатна обелодањивања у финансијским извештајима, која

су неопходна како финансијски извештаји не би наводили на погрешне закључке; и

(б) У условима ревизијског ангажовања се прихвата да ће:

(i) Извештај ревизора о финансијским извештајима садржати пасус којим се скреће пажња у сврхе указивања корисницима на додатна обелодањивања, у складу са ISA 706 (ревидиран); и

(ii) Осим уколико ревизор није према закону или регулативи у обавези да изнесе мишљење ревизора о финансијским извештајима користећи дефиницију “приказује истинито и објективно, по свим материјално значајним аспектима” или “даје истинит и објективан приказ” у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања, мишљење ревизора о финансијским извештајима неће садржати такве дефиниције.

20. Уколико не постоје услови наведени у параграфу 19 а ревизор мора, у складу са законом или регулативом, да прихвати ревизијско ангажовање, ревизор:

(а) Процењује обмањујући ефекат природе финансијских извештаја на извештај ревизора; и

(б) На одговарајући начин укључује ово питање у условима ревизијског ангажовања.

Извештај ревизора који је прописан законом или регулативом

21. У неким случајевима, закон или регулатива одређеног правног система прописују изглед и текст извештаја ревизора у облику или условима који су великој мери другачији од захтева Међународних стандарда ревизије. У таквим околностима, ревизор процењује:

(а) да ли корисници могу погрешно схватити уверавање које пружа ревизија финансијских извештаја и, уколико је то случај,

(б) да ли додатно објашњење у извештају ревизора може отклонити могуће неразумеваче. Уколико ревизор закључи да додатно објашњење у извештају ревизора не може отклонити могуће неразумеваче, у том случају, ревизор не прихвата ревизијско ангажовање, осим уколико није у обавези према закону или регулативи. Ревизија која се спроведе у складу са таквим законом или регулативом није у складу са Међународним стандардима ревизије. Такође, ревизор у извештају не наводи да је ревизија спроведена у складу са Међународним стандардима ревизије. (видети параграфе А38-А39)

* * *

Примена и остала објашњења

Делокруг овог ISA (видети параграф 1)

А1. Ангажовања на основу којих се пружа уверавање, која укључују и ревизијска ангажовања, могу бити прихваћена само кад практичар сматра да ће релевантни етички захтеви као што су независност и професионална компетентност, бити задовољени, и када ангажовање има одређене карактеристике. Одговорности ревизора у вези са етичким захтевима у контексту прихватања ревизијског ангажмана и и границама у којима су под контролом ревизора су описане у ISA 220. Овај ISA се бави питањима (или предусловима) која су под контролом ентитета и за које је неопходно да се око њих сложе ревизор и руководство ентитета.

Предуслови за ревизију

Оквир финансијског извештавања (видети параграф 6(а))

А2. Услов за прихватање ангажовања на основу којих се пружа уверавање, је да су критеријуми из дефиниције ангажовања на основу којих се пружа уверавање одговарајући и доступни потенцијалним корисницима. Критеријуми су основне, референтне вредности које се користе за процену или одмеравање конкретног питања, а укључују, где је то релевантно, референтне вредности за презентацију и обелодањивање. Одговарајући критеријуми омогућују разумно доследну процену или одмеравања конкретног питања у контексту професионалног расуђивања. За потребе Међународних стандарда ревизије, применљиви оквир финансијског извештавања даје критеријуме које ревизор користи приликом ревизије финансијских извештаја, укључујући и фер презентацију где је то релевантно.

А3. Без прихватљивог оквира финансијског извештавања, руководство нема адекватну основу за припрему финансијских извештаја, а ревизор нема одговарајуће критеријуме за ревизију финансијских извештаја. У многим случајевима ревизор може претпоставити да је применљиви оквир финансијског извештавања прихватљив, као што је објашњено у параграфима А8-А9.

Утврђивање прихватљивости оквира финансијског извештавања

A4. Релевантни фактори за ревизорово утврђивање прихватљивости оквира финансијског извештавања који се ће се користи у припреми финансијских извештаја:

- Природа ентитета (на пример, да ли је у питању профитни ентитет, ентитет у јавном сектору или непрофитна организација);
- Намена финансијских извештаја (на пример, да ли се припремају да би се задовољиле опште потребе за финансијским информацијама великог броја корисника или за потребе за финансијским информацијама посебних група корисника);
- Природа финансијских извештаја (на пример, да ли су финансијски извештаји комплетан сет финансијских извештаја или појединачни финансијски извештај); и
- Да ли закон или регулатива прописује применљиви оквир финансијског извештавања.

A5. Многи корисници финансијских извештаја нису у позицији да захтевају финансијске извештаје који су израђени у складу са њиховим специфичним потребама. И док се у овом случају не могу задовољити све потребе за информацијама специфичних корисника, постоје потребе за финансијским информацијама које су заједничке великом броју корисника. Финансијски извештаји припремљени у складу са оквиром финансијског извештавања, који је осмишљен за задовољење уобичајених потреба за финансијским информацијама широког опсега корисника, се називају финансијски извештаји опште намене.

A6. У неким случајевима, финансијски извештаји ће бити припремљени у складу са оквиром финансијског извештавања који је прилагођен како би се задовољиле потребе за финансијским информацијама специфичних корисника. Такви финансијски извештаји се називају финансијски извештаји посебне намене. Потребне за финансијским информацијама корисника којима су намењени извештаји, у тим условима, одређују избор применљивог оквира финансијског извештавања. ISA 800 се бави прихватљивошћу оквира финансијског извештавања који су осмишљени како би се задовољиле потребе за финансијским информацијама специфичних корисника.

A7. Недостаци применљивог оквира финансијског извештавања, који указују да оквир није прихватљив, ће можда бити уочени тек након прихватања ревизијског ангажовања. Уколико је оквир прописан законом или регулативом примењују се захтеви из параграфа 19-20. Уколико примена оквира није прописана законом или регулативом, руководство може одлучити да прихвати други оквир који је прихватљив. Уколико руководство то уради, у складу са параграфом 16 договарају се нови услови ревизијског ангажовања, како би се одразила промена оквира, будући да претходно договорени услови више нису прецизни.

Оквири опште намене

A8. Тренутно није утврђена објективна и опште важећа основа која је призната на глобалном нивоу за сврхе процењивања прихватљивости оквира финансијског извештавања осмишљених за финансијске извештаје опште намене. Док се не осмисли таква основа, стандарди финансијског извештавања које су установиле организације које су овлашћене или признате за доношење стандарда, које треба да примењују одређене врсте ентитета, сматрају се прихватљивим за састављање финансијских извештаја опште намене, под условом да те организације прате установљен и транспарентан процес који подразумева разматрање и узимање у обзир ставова широког круга стејхолдера. Примери таквих стандарда финансијског извештавања су:

- IFRS које је донео Одбор за Међународне рачуноводствене стандарде;
- IPSAS које је донела Међународна федерација рачуновођа – односно Одбор за Међународне рачуноводствене стандарде за јавни сектор, и
- рачуноводствени принципи које је донела призната или овлашћена организација за доношење стандарда у одређеном правном систему, под условом да та организација прати установљен и транспарентан процес који подразумева разматрање и узимање у обзир ставова широког круга стејхолдера.

Ови стандарди финансијског извештавања се често, у законима и регулативи релевантним за припрему финансијских извештаја опште намене, идентификују као применљиви оквир финансијског извештавања.

Оквири финансијског извештавања
који су прописани законом или регулативом

A9. У складу са параграфом 6(а), ревизор је обавезан да утврди да ли је оквир финансијског извештавања који ће се користити за припрему финансијских извештаја прихватљив. У неким правним системима, закон или регулатива може прописивати оквир финансијског извештавања који треба користити у припреми финансијских извештаја опште намене за одређене врсте ентитета. У одсуству индикација које указују на супротно, такав оквир финансијског извештавања се сматра прихватљивим за финансијске извештаје опште намене које припремају ти ентитети. У случају да се тај оквир не сматра прихватљивим, примењују се одредбе параграфа 19-20.

Правни системи који немају организације за постављање стандарда или прописани оквир финансијског извештавања

A10. Када је ентитет регистрован или послује у правном систему који нема овлашћену или признату организацију за постављање стандарда, или где оквир финансијског извештавања није прописан законом или регулативом, руководство одређује који ће се оквир финансијског извештавања користити у припреми финансијских извештаја. Прилог број 2 садржи упутство о утврђивању прихватљивости оквира финансијског извештавања у таквим околностима.

Споразум о одговорностима руководства (видети параграф 6(б))

A11. Ревизија у складу са Међународним стандардима ревизије се спроводи под претпоставком да је руководство разумело и прихватило своје одговорности описане у параграфу 6(б). У неким правним системима, те одговорности могу бити прописане законом или регулативом. У другим, може бити мало или нимало правних и регулаторних дефиниција тих одговорности. Међународни стандарди ревизије у том ситуацијама не надјачавају закон или пропис. Међутим, концепт независне ревизије захтева да ревизор нема одговорност за припрему финансијских извештаја или за интерне контроле ентитета, као и да ревизор има разумна очекивања да ће добити неопходне информације (укључујући информације које не потичу из главне и помоћних књига) у оној мери у којој је руководство у могућности да обезбеди. Према томе ова претпоставка је од суштинског значаја за спровођење независне ревизије. Како би се избегли неспоразуми, са руководством се постиже споразум да оно разуме и прихвата те одговорности, у складу са условима о договору и евидентирању услова ревизијског ангажовања наведеним у параграфима 9-12.

A12. Начин на који су одговорности за финансијско извештавања подељене на руководство и лица овлашћена за управљање зависи од ресурса и структуре ентитета, од релевантног закона или регулативе, као и од улогама које руководство и лица овлашћена за управљање имају у ентитету. У већини случајева, руководство има извршну функцију, док лица овлашћена за управљање врше надзор руководства. У неким случајевима, лица овлашћена за управљање имају, или преузимају одговорност за одобравања финансијских извештаја или надзор интерне контроле над финансијским извештавањем ентитета. У већим котираним ентитетима, подгрупа лица овлашћених за управљање, као што је комитет за ревизију, може имати одређену надзорну одговорност.

A13. ISA 580 од ревизора захтева да од руководства захтева писану изјаву да је руководство испунило одређене одговорности. Из тих разлога би било пожељно обавестити руководство да се очекују такве писане изјаве, заједно са писаним изјавама у складу са другим Међународним стандардима ревизије, као и уколико је то неопходно, писане изјаве као потврда других ревизијских доказа који су значајни за финансијске извештаје или једну или више конкретних тврдњи у финансијским извештајима.

A14. У случајевима када руководство не жели да прихвати своје одговорности, ревизор неће бити у могућности да прикупи довољно адекватних ревизијских доказа. У таквим околностима, не би било прикладно да ревизор прихвати ревизијско ангажовање, осим уколико то не налаже закон или регулатива. У случајевима када је ревизор обавезан да прихвати ревизијско ангажовање, ревизор ће можда морати да објасни руководству значај ових питања, и утицаја који она имају на извештај ревизора.

Припрема финансијских извештаја (видети параграф 6(б)(i))

A15. Већина оквира финансијског извештавања укључује захтеве у погледу презентације финансијских извештаја; за такве оквире, *припрема* финансијских извештаја у складу са оквиром финансијског извештавања укључује *презентацију*. У случају оквира фер презентације значај фер презентације је такав да се у оквиру споразумевања са руководством у погледу претпоставке укључује специјална референца на фер презентацију или на одговорност за обезбеђивање да финансијски извештаји “дају објективан и истинит приказ” у складу са оквиром финансијског извештавања. Интерна контрола (видети параграф 6(б)(ii))

A16. Руководство одржава такву интерну контролу за коју сматра да је неопходна за припрему финансијских извештаја у којима нема материјално погрешних исказа, било да је узрок криминална радња или грешка. Интерна контрола, без обзира колико је ефикасна, може ентитету пружити само уверавање у разумној мери у погледу постизању циљева финансијског извештавања, услед инхерентних ограничења интерне контроле.

A17. Независна ревизија која се спроводи у складу са Међународним стандардима ревизије не представља замену за спровођење интерне контроле за коју је одговорно руководство, а која је неопходна за припрему финансијских извештаја. У складу са тим, ревизор треба да прибави потврду руководства да оно разуме и прихвата одговорност у погледу интерне контроле. Међутим, потврда која се захтева параграфом 6(б)(ii) не имплицира да ће ревизор установити да је интерна контрола за коју је одговорно руководство постигла свој циљ и да нема недостатака.

A18. На руководству је да одлучи која интерна контрола је неопходна како би се омогућила припрема финансијских извештаја. Појам “интерна контрола” укључује велики број активности, у оквиру саставних делова, који се могу назвати контролно окружење; процес процене ризика који врши ентитет; информациони систем, укључујући одговарајуће пословне процесе значајне за финансијско извештавање, и комуникације; контролне активности и надзор контрола. Ова подела, међутим, не мора обавезно одражавати начин на који одређени ентитет може осмислити, применити и одржати своју интерну контролу, или како ће се класификовати конкретна компонента. Интерна контрола једног ентитета (посебно његових рачуноводствених књига и евиденција, или рачуноводствених система) одражава потребе руководства, комплексност пословања, природу ризика којима је ентитет изложен, и релевантне законе и регулативу.

A19. У неким правним системима, закон или регулатива може регулисати одговорност руководства за адекватност рачуноводствених књига и евиденција, или рачуноводствених система. У неким случајевима, у пракси, се може претпоставити разлика између рачуноводствених књига и евиденција или рачуноводствених система са једне стране, и интерне контроле или контрола са друге стране. Будући да су рачуноводствене књиге или евиденције, или рачуноводствени системи интегрални део интерне контроле како је наведено у параграфу А18, нису посебно помињани у параграфу 6(б)(ii) приликом описа одговорности руководства. Како би се избегао неспоразум, може бити пожељно да ревизор објасни руководству обим ових одговорности.

Додатне информације (видети параграф 6(б)(iii)б)

A20. Додатне информације које ревизор може да затражи од руководства у сврху ревизије могу да обухвате, када је то применљиво, питања у вези са осталим информацијама у складу са ISA 720 (ревидиран). Када ревизор очекује да ће прибавити остале информације након датума извештаја ревизора, у условима ревизијског ангажовања може да буде призната одговорност ревизора у односу на остале информације, укључујући, по потреби, активности које могу бити примерене или неопходне ако ревизор закључи да материјално погрешно исказивање осталих информација постоји у осталим информацијама прибављеним након датума извештаја ревизора.

Разматрања која су релевантна за мање ентитете (видети параграф 6(б))

A21. Један од разлога договарање услова ревизијског ангажовања је да отклањање неспоразума у вези са одговорностима руководства и ревизора. На пример, уколико трећа страна помаже у припреми финансијских извештаја, било би корисно подсетити руководство да припрема финансијских извештаја у складу да применљивим оквиром финансијског извештавања остаје одговорност руководства.

Договор о условима ревизијског ангажовања

Договор о условима ревизијског ангажовања (видети параграф 9)

A22. Улоге руководства и лица овлашћених за управљање у постизању договора о условима ревизијског ангажовања за одређени ентитет зависе од управљачке структуре ентитета и

релевантног закона или регулативе.

Писмо о ангажовању на ревизији и други облик писаног договора^а
(видети параграф 10-11)

A23. У интересу је како ентитета тако и ревизора, да ревизор пошаље писмо о ангажовању на ревизији пре почетка ревизије како би се избегли неспоразуми. У неким државама, међутим, циљ и делокруг ревизије и одговорности руководства и ревизора могу бити у довољној мери установљени законом, којим се прописују елементи из параграфа 10. Иако у овим околностима параграф 11 дозвољава ревизору да у писму о ангажовању на ревизији само наведе да се примењује релевантни закон или регулатива, да руководство разуме и прихвата своје одговорности у складу са параграфом 6(б), ревизор може размотрити да ли је ипак прикладно да у писму о ангажовању о ревизији укључи елементе који су описани у параграфу 10 како би се информисало руководство.

Форма и садржај писма о ангажовању на ревизији

A24. Форма и садржај писма о ангажовању на ревизији могу бити различити за сваки ентитет. Информације које се налазе у писму о ангажовању на ревизији, а које се тичу одговорности ревизора могу се заснивати на ISA 200. Параграфи 6(б) и 12 овог ISA се баве описом одговорности руководства. Осим елемента који су наведени у параграфу 10, писмо о ангажовању на ревизији може такође укључивати и следеће:

- Детаљан опис делокруга ревизије, укључујући и навођење релевантних закона, регулативе, Међународних стандарда ревизије, етичких и других саопштења професионалних тела којима ревизор припада.
 - Форму о саопштавању налаза ревизијског ангажовања.
- Захтев да ревизор саопшти кључна ревизијска питања у извештају ревизора у складу са стандардом ISA 701.
- Чињеницу да због инхерентних ограничења ревизије, заједно са инхерентним ограничењима интерне контроле, постоји неизбежан ризик да неки материјално погрешни искази могу остати неоткривени, иако је ревизија правилно планирана и спроведена у складу са Међународним стандардима ревизије.
 - Аранжмане у вези са планирањем и спровођењем ревизије, укључујући и састав ревизијског тима.
 - Очекивање да руководство обезбеди писане изјаве (видети такође параграф A13).
 - Очекивање да ће руководство обезбедити приступ свим информацијама за које је руководство свесно да су релевантне за припрему финансијских извештаја, укључујући и очекивање да ће руководство обезбедити приступ информацијама релевантним за обелодањивања.
- Пристанак руководства да ревизору учини доступним нацрт финансијских извештаја, укључујући и све информације релевантне за њихову припрему, без обзира на то да ли потичу из главне или помоћних књига или не (укључујући и све информације које су релевантне за припрему обелодањивања) и остале информације ако их има, на време, како би ревизор могао да спроведе ревизију у складу са предложеним временским роковима.
- Пристанак руководства да обавештава ревизора о чињеницама које могу утицати на финансијске извештаје, а којих руководство постане свесно током периода од датума извештаја ревизора до датума издавања финансијских извештаја.
 - Основу према којој је обрачуната накнада за ревизију, као и услове фактурисања и плаћања.
 - Захтев да руководство потврди пријем писма о ангажовању и прихватање услова ангажовања.
- A25. Када се од ревизора не захтева да саопштава кључна ревизијска питања, може бити корисно за ревизора да наведе напомену у условима ангажовања која се односи на могућност саопштавања кључних ревизијских питања у извештају ревизора, а у одређеним правним системима, може бити неопходно да ревизор наведе напомену о постојању такве могућности, како би могао да је искористи.
- A26. Када је то од значаја, следећа питања се такође могу укључити у писмо о ангажовању на ревизији:

- Аранжмани који се односе на ангажовање других ревизора и стручњака у вези са неким аспектима ревизије.
- Аранжмани у вези са укључивањем интерних ревизора и другог особља ентитета.
- Аранжмани, ако су потребни, које треба договорити са претходним ревизором, када се ради о ревизији коју ревизор врши први пут.
- Ограничења одговорности ревизора, ако могућност таквог ограничења постоји.
- Позив на даље споразуме ревизора и ентитета.
- Било коју обавезу да се радни папири ревизије доставе другим странама.

Пример писма о ангажовању на ревизији дат је у Прилогу 1.

Ревизије компоненти

A27. Када је ревизор матичног ентитета истовремено и ревизор неке његове компоненте, у факторе који утичу на одлуку да ли да се компоненти пошаље посебно писмо о ангажовању, спадају:

- Ко именује ревизора компоненте,
- Да ли се издаје посебан извештај ревизије о компоненти,
- Правни захтеви у вези са именовањем ревизора,
- Удео власништва матичног ентитета, и
- Степен независности руководства компоненте од матичног ентитета.

Одговорности руководства прописана законом или регулативом (видети параграфе 11-12)

A28. Уколико, у околностима које су наведене у параграфима A22 и A27, ревизор закључи да није неопходно навести неке од услова ревизијског ангажовања у писмо о ангажовању на ревизији, од ревизора се ипак захтева, у складу са параграфом 11, да тражи писани доказ од руководства да оно разуме и прихвата да има одговорности које су наведене у параграфу 6(б). Међутим, у складу са параграфом 12, у таквом писаном споразуму се могу користити дефиниције из закона или регулативе, уколико тај закон или регулатива уређују одговорности руководства тако да је ефекат исти као и ефекат захтева параграфа 6(б). Рачуноводствена професија, доносилац стандарда ревизије, или регулатор ревизије одређеном у правном систему су можда дали смернице о томе да ли је опис у закону или регулативи еквивалентан.

Разматрања која су специфична за ентитете у јавном сектору

A29. Закон или регулатива који регулишу ревизију у јавном сектору, уобичајено прописују именовање ревизора у јавном сектору, као и његове одговорности и овлашћења, укључујући и овлашћење приступа евиденцијама и другим информацијама ентитета. Чак и уколико закон или регулатива довољно детаљно прописују услове ревизијског ангажовања, ревизор у јавном сектору може сматрати да је од користи да припреми писмо о ангажовању на ревизији које је потпуније него што то омогућује параграфа 11.

Поновне ревизије

(видети параграф 13)

A30. Ревизор може одлучити да не шаље ново писмо о ангажовању на ревизији или други писани договор за сваки период. Међутим, следеће чињенице могу утицати на његову одлуку да поново размотри услове ревизијског ангажовања или да подсети ентитет на постојеће услове:

- Било какве индиције да клијент погрешно разуме циљ и обим ревизије.
- Било какви измењени или посебни услови ангажовања.
- Недавне промене у вишем руководству.
- Значајна промена у власничкој структури.
- Значајне промене у погледу природе и обима пословања ентитета.
- Промене у законској регулативи.
- Промене оквира финансијског извештавања који је прихваћен за сврху припреме финансијских извештаја.
- Промена других захтева извештавања.

Прихватање измене услова ревизијског ангажовања

Захтев за промену услова ревизијског ангажовања (видети параграф 14)

A31. Захтев ентитета ревизору да измени услове ангажовања може бити упућен услед промене околности које утичу на потребу за услугом, услед погрешног разумевања природе ревизије или услуге сродне ревизији која је првобитно захтевана или због ограничења у обиму ангажовања наметнутог од стране руководства или изазваног околностима. Ревизор је дужан да, у складу са параграфом 14, пажљиво размотри разлоге наведене у захтеву, а нарочито импликације ограничења обима ангажовања.

A32. Измене околности које утичу на захтеве ентитета или погрешно разумевање природе првобитно захтеване услуге, обично се сматрају разумном основом за захтев за измену услова ангажовања.

A33. Супротно томе, измена се не сматра прихватљивом ако се покаже да се односи на информације које су нетачне, непотпуне или из других разлога незадовољавајуће. Пример може бити ситуација када ревизор није у могућности да прикупи довољно адекватних ревизијских доказа у вези са потраживањима, а ентитет захтева измену ревизијског ангажовања у ангажовање на прегледу да би се избегло квалификовано мишљење или уздржавање од изражавања мишљења. Захтев да се ангажовање измени у преглед или сродну услугу (видети параграф 15)

A34. Пре него што се сложи да ангажовање на ревизији замени ангажовањем на прегледу или пружању сродних услуга, ревизор који је био ангажован да изврши ревизију у складу са Међународним стандардима ревизије ће, поред питања која су обрађена у параграфима А29-А31, размотрити и законске и уговорне импликације те промене.

A35. Уколико ревизор закључи да постоји разумно оправдање да се ангажовање на ревизији замени ангажовањем на прегледу или пружању сродних услуга, рад ревизора који је обављен до датума измене ће можда бити релевантан за измењено ангажовање; међутим, рад који треба да се обави и извештај који треба да се направи ће бити у складу са условима новог ангажовања. Да би избегао конфузију код читаоца, у извештају о сродним услугама се не треба позивати на:

(а) Првобитно ангажовање на ревизији; или

(б) Поступке који су обављени на основу првобитног ангажовања на ревизији, осим када се то ангажовање замени ангажовањем на спровођењу уговорених поступака, где је навођење извршених поступака уобичајен део извештаја.

Додатна разматрања приликом прихватања ангажовања

Стандарди финансијског извештавања који су допуњени законским или регулативним одредбама (видети параграф 18)

A36. У неким правним системима, закон или регулатива може допуњавати стандарде финансијског извештавања које је установила организација која је овлашћена или призната да успоставља стандарде, додатним захтеве који се тичу припреме финансијских извештаја. У тим правним системима, применљиви оквир финансијског извештавања за потребе примене Међународних стандарда ревизије укључује и идентификовани оквир финансијског извештавања и те додатне захтеве, под условом да они нису у супротности са идентификованим оквиром финансијског извештавања. Ово се може десити, на пример, када закон или регулатива прописују додатна обелодањивања поред оних које захтевају стандарди финансијског извештавања, или кад се умањи број прихватљивих опција које могу да се одаберу у складу са стандардима финансијског извештавања.

Оквир финансијског извештавања прописан законом или регулативом – друга питања које утичу на прихватање (видети параграф 19)

A37. Закон или регулатива може прописивати да се у мишљењу ревизора користе формулације као што су “приказује истинито и објективно, по свим материјално значајним аспектима” или “даје истинит и објективан приказ” у случају где ревизор закључи да би применљиви оквир финансијског извештавања, да није прописан законом или регулативом био неприхватљив. У овом случају, околности које се тичу употребе наведених формулација у извештају ревизора су у великој мери различита у односу на захтеве Међународних стандарда ревизије (Видети параграф 21).

Извештај ревизора који је прописан законом или регулативом (видети параграф 21)

A38. Међународни стандарди ревизије налажу да ревизор не наводи усклађеност са Међународним

стандардима ревизије уколико не постоји усклађеност са свим Међународним стандардима ревизије који су релевантни за ревизију. Уколико закон или пропис прописују форму и текст извештаја ревизора у облику или условима који су великој мери другачији од захтева Међународних стандарда ревизије и ревизор закључи да додатно објашњење у извештају ревизора не може отклонити могуће неразумевање, ревизор може размотрити могућност да, у извештају унесе изјаву да ревизија није извршена у складу са Међународним стандардима ревизије. Без обзира што ревизору није дозвољено да наведе да је ревизија извршена у складу са Међународним стандардима ревизије, ревизор се подстиче да примењује Међународне стандарде ревизије, укључујући и оне који се односе на извештаја ревизора, у мери у којој је то изводљиво.

Разматрања која су специфична за ентитете у јавном сектору

A39. У јавном сектору могу постојати специфични захтеви, у оквиру правне регулативе која се односи на ревизију; на пример, од ревизор се можда захтева да подноси извештај директно министру, законодавној власти или јавности уколико ентитет покуша да ограничи делокруг ревизије.

¹ISA 220, *Контрола квалитета ревизије финансијских извештаја*

²ISA 200, *Општи циљеви независног ревизора и спровођење ревизије у складу са Међународним стандардима ревизије*, параграф 13

³ISA 705, *Модификације мишљења у извештају независног ревизора*

⁴ISA 706 (ревидиран), *Пасус којим се скреће пажња и пасус у вези са осталим питањима у извештају независног ревизора*

⁵ISA 706 (ревидиран)

⁶Идети такође ISA 700 (ревидиран), *Формирање мишљења у извештају независног ревизора*, параграф 43.

⁷Међународни оквир за ангажовања на основу којих се пружа уверавање, параграф 17.

⁸ISA 220, параграфи 9-11.

⁹Међународни оквир за ангажовања на основу којих се пружа уверавање, параграф 17(б)(ii).

¹⁰ISA 800 (ревидиран), *Специјална разматрања - Ревизије финансијских извештаја припремљених у складу са оквирима специјалне намене*, параграф 8.

¹¹ISA 200, параграф A4.

¹²ISA 580, *Писане изјаве*, параграфи 10-11.

¹³ISA 580, параграф A26.

¹⁴ISA 315 (ревидиран), *Идентификовање и процена ризика материјално погрешних исказа путем разумевања ентитета и његовог окружења*, параграф A54.

¹⁵ISA 315 (ревидиран), параграф A59 и Прилог 1.

¹⁶У параграфима који следе, свако помињање писма о ангажовању на ревизији се односи на писмо о ангажовању на ревизији или други облик писаног договора

¹⁷ISA 200, параграфи 3-9.

¹⁸ISA 701, *Саопштавање кључних ревизијских питања у извештају независног ревизора*

¹⁹као што је дефинисано у ISA 720 (ревидиран), *Одговорности ревизора у вези са осталим информацијама*

²⁰ISA 700 (ревидиран), параграф 15, укључује захтев који се тиче процене да ли се у финансијском извештају адекватно наводи или описује применљиви оквир финансијског извештавања.

²¹ISA 200, параграф 20.