

МЕЂУНАРОДНИ СТАНДАРД РЕВИЗИЈЕ 700 (ревидиран) ФОРМИРАЊЕ МИШЉЕЊА И ИЗВЕШТАВАЊЕ О ФИНАНСИЈСКИМ ИЗВЕШТАЈИМА

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

САДРЖАЈ

Параграф

Увод

Делокруг овог ISA 1–4
Датум ступања на снагу 5

Циљеви 5

Дефиниције 7–9

Захтеви

Формирање мишљења о финансијским извештајима 10–15

Форма мишљења 16–19

Извештај ревизора 20–45

Додатне информације презентоване
са финансијским извештајима 46–47

Примена и остала објашњења

Квалитативни аспекти рачуноводствених политика ентитета А1–А3

Рачуноводствене политике адекватно обелодањене
у финансијским извештајима А4

Информације презентоване у финансијским извештајима
су релевантне, поуздане, упоредиве и разумљиве А5

Обелодањивање ефеката материјално значајних трансакција
и догађаја на информације дате у финансијским извештајима А6

Процена да ли финансијски извештаји
дају истинит и објективан приказ А7 – А9

Опис применљивог оквира финансијског извештавања А10–А15

Форма мишљења А16–А17

Извештај ревизора А18–А77

Додатне информације презентоване
са финансијским извештајима А78–А84

Прилог: Примери извештаја независног ревизора
о финансијским извештајима

Међународни стандард ревизије (ISA) 700 (ревидиран), *Формирање мишљења и извештавање о финансијским извештајима* треба тумачити у контексту ISA 200, *Општи циљеви независног ревизора и спровођење ревизије у складу са Међународним стандардима ревизије.*

Увод

Делокруг овог ISA

1. Овај Међународни стандард ревизије (ISA) бави се одговорностима ревизора у погледу формирања мишљења о финансијским извештајима. Такође се бави формом и садржајем извештаја ревизора који је издат као резултат ревизије финансијских извештаја.
2. У ISA 70¹ разматра се одговорност ревизора за саопштавање кључних ревизијских питања у ревизоровом извештају. У ISA 70⁵ (ревидиран) и ISA 70⁶ (ревидиран) разматра се како на форму и садржај извештаја ревизора утиче када ревизор изрази модификовано мишљење или у извештај ревизора укључи пасус којим се скреће пажња на одређено питање или пасус у вези са осталим питањима. Остали ISA стандарди такође садрже захтеве у погледу извештавања који су применљиви у вези са издавањем извештаја ревизора.
3. Овај стандард се односи на ревизију комплетног сета финансијских извештаја опште намене. ISA 800 (ревидиран) бави се посебним разматрањима када се финансијски извештаји припремају у складу са оквиром за посебне намене. ISA 805 (ревидиран) се бави посебним

разматрањима која су релевантна за ревизију појединачних финансијских извештаја или одређеног елемента, рачуна или ставке у финансијским извештајима. Овај ISA се такође примењује на ревизије на које се примењују ISA 800 (ревидиран) или ISA 805 (ревидиран).

4. Захтеви овог ISA су усмерени на постизање одговарајуће равнотеже између потребе за доследношћу и упоредивошћу у извештајима ревизора на глобалном нивоу и потребе да се повећа вредност извештавања ревизора тако што ће информације у извештајима ревизора бити релевантније корисницима. Овај ISA промовише доследност у извештају ревизора, али препознаје потребу за флексибилношћу у смислу прилагођавања посебним околностима појединих правних система. Доследност у извештају ревизора, када је ревизија спроведена у складу са овим стандардима, промовише кредибилитет на глобалном тржишту тако што омогућава лаку идентификацију ревизија које се спроведене у складу са глобално признатим стандардима. Овај стандард такође унапређује разумевање корисника и идентификовање неубичајених околности када до њих дође.

Датум ступања на снагу

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

Циљеви

6. Циљеви ревизора су:
 - (а) Да формира мишљење о финансијским извештајима које се заснива на процени закључака изведених на основу прибављених ревизијских доказа; и
 - (б) Да јасно изрази мишљење путем писаног извештаја.

Дефиниције

7. За потребе овог стандарда, наведени појмови имају следеће значење:
 - (а) Финансијски извештаји опште намене – Финансијски извештај припремљен у складу са оквиром опште намене.
 - (б) Оквир опште намене – Оквир финансијског извештавања осмишљен да би се задовољиле уобичајене потребе за финансијским информацијама широког круга корисника. Оквир финансијског извештавања може бити оквир фер презентације или оквир усклађености. Израз „оквир фер презентације“ се односи на оквир финансијског извештавања који захтева усклађивање са захтевима оквира и:
 - (i) Експлицитно или имплицитно признаје да ће, у циљу постизања објективне и истините презентације финансијских извештаја, руководство можда морати да изврши и друга обелодањивања осим оних које захтева оквир; или
 - (ii) Експлицитно признаје да ће руководство можда морати да одступи од захтева оквира да би се постигла објективна и истинита презентација финансијског извештаја. Очекује се да ће таква одступања бити неопходна само у веома ретким околностима. Израз „оквир усклађености“ се користи као одредница за оквир финансијског извештавања који захтева усклађеност за захтевима оквира али не садржи признања наведена у ставкама а) и б) у претходном тексту.
 - (ц) Немодификовано мишљење – Мишљење које изражава ревизор када донесе закључак да су, у свим материјално значајним аспектима, финансијски извештаји припремљени у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања.
8. Позивање на “финансијске извештаје” у овом стандарду подразумева “комплетан сет финансијских извештаја опште намене.” Захтеви који се односе на применљиви оквир финансијског извештавања одређују презентацију, структуру и садржај финансијских извештаја и све оно што сачињава комплетан сет финансијских извештаја.
9. Позивање на “Међународне стандарде финансијског извештавања” у овом стандарду подразумева Међународне стандарде финансијског извештавања (IFRS) издате од стране Одбора за међународне рачуноводствене стандарде а позивање на “Међународне рачуноводствене стандарде за јавни сектор” подразумева Међународне рачуноводствене стандарде за јавни сектор (IPSAS) издате од стране Одбора за Међународне рачуноводствене стандарде за јавни сектор.

Захтеви

Формирање мишљења о финансијским извештајима

10. Ревизор треба да формира мишљење у вези са тим јесу ли су финансијски извештаји припремљени, по свим материјалним аспектима, у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања:

11. У циљу формирања мишљења ревизор треба да закључи да ли је прибавио разумно уверавање о томе да финансијски извештаји, узети у целини, не садрже материјално значајне погрешне исказе, настале услед криминалне радње или грешке. Такав закључак треба да узме у обзир следеће:

(а) Закључак ревизора у складу са ISA 330 о томе да ли је прибављено довољно адекватних ревизијских доказа:

(б) Закључак ревизора у складу са ISA 450, о томе да ли су некориговани погрешни искази, засебно или сумарно, материјално значајни; и

(ц) Процене предвиђене параграфима 12-15.

12. Ревизор треба да процени да ли су финансијски извештаји припремљени и да ли су, по свим материјалним аспектима, у складу са захтевима применљивог оквира финансијског извештавања. Ова процена треба да укључи разматрање квалитативних аспеката рачуноводствених политика ентитета, укључујући индикаторе могуће пристрасности у расуђивању руководства. (видети параграфе А1-А3)

13. Поводом захтева применљивог оквира финансијског извештавања ревизор посебно процењује следеће:

(а) Да ли финансијски извештаји на прикладан начин обелодањују значајне изабране и примењене рачуноводствене политике. Приликом прављења ове процене, ревизор треба да размотри релевантност рачуноводствених политика у односу на ентитет, и да ли су презентоване на разумљив начин; (видети параграф А4)

(б) Да ли су изабране и примењене рачуноводствене политике доследне са применљивим оквиром финансијског извештавања и да ли су одговарајуће;

(ц) Да ли су рачуноводствене процене руководства разумне;

(д) Да ли су информације које су презентоване у финансијским извештајима релевантне, поуздане, упоредиве и разумљиве. Приликом ове процене, ревизор треба да размотри следеће:

Да ли су укључене информације које је требало да буду укључене и да ли су те информације на прикладан начин класификоване, агрегиране или дисагрегиране и окарактерисане.

Да ли је укупна презентација финансијских извештаја нарушена тиме што су укључене информације које нису релевантне или које отежавају исправно разумевање обелодањених питања. (видети параграф А5).

(е) Да ли финансијски извештаји пружају адекватна обелодањивања намењена да омогуће корисницима да разумеју ефекат материјално значајних трансакција и догађаја на информације садржане у финансијским извештајима; и (видети параграф А6)

(ф) Да ли је терминологија која се користи у финансијским извештајима, укључујући и назив сваког финансијског извештаја, одговарајућа.

14. Када се финансијски извештаји припремају у складу са оквиром фер презентације, при процени која се захтева параграфима 12-13 такође се разматра да ли је у финансијским извештајима остварена фер презентација. Процена ревизора о томе да ли је финансијским извештајима остварена фер презентација треба да укључи разматрање: (видети параграфе А7-А9).

(а) Укупне презентације, структуре и садржаја финансијских извештаја; и

(б) Да ли финансијски извештаји приказују основне трансакције и догађаје на начин којим се остварује фер презентација.

15. Ревизор треба да процени да ли се финансијски извештаји на одговарајући начин позивају или описују применљиви оквир финансијског извештавања. (видети параграф А10 – А15)

Форма мишљења

16. Ревизор треба да изрази немодификовано мишљење онда када закључи да су финансијски извештаји припремљени, по свим материјалним аспектима, у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања.

17. Уколико ревизор:

(а) закључи да, на основу прибављених ревизијских доказа, финансијски извештају узети у целини нису без материјално значајних погрешних исказа; или

(б) није у могућности да прибави довољне адекватне ревизијске доказе на основу којих би закључио да финансијски извештају узети у целини не садрже материјално значајне грешке,

ревизор треба да модификује мишљење у извештају ревизора у складу са ISA 705 (ревидиран).

18. Уколико финансијски извештаји припремљени у складу са захтевима оквира фер презентације нису успели да остваре фер презентацију, ревизор треба то питање да размотри са руководством и у зависности од захтева применљивог оквира финансијског извештавања и начина разрешења предметног питања одреди да ли постоји потреба за модификовањем мишљења у извештају ревизора у складу са ISA 705 (ревидиран). (видети параграф A16)

19. Када се финансијски извештаји припремају у складу са оквиром усклађености од ревизора се не захтева да процени да ли су финансијски извештаји остварили фер презентацију. Међутим, уколико у веома ретким околностима ревизор закључи да такви финансијски извештаји могу навести на погрешне закључке, треба да размотри то питање са руководством и у зависности од тога како ће се питање разрешити, треба да одреди да ли ће и на који начин о томе извести у извештају ревизора. (видети параграф A17)

Извештај ревизора

20. Извештај ревизора треба да буде у писаној форми. (видети параграфе A18-A19)

Извештај ревизора о ревизији спроведеној

у складу са Међународним стандардима ревизије

Назив

21. Извештај ревизора мора бити насловљен тако да јасно показује да је у питању извештај независног ревизора. (видети параграф A20)

Прималац извештаја (адресат)

22. Извештај ревизора треба да буде насловљен на одговарајуће примаоце у складу са околностима ангажовања. (видети параграф A21)

Мишљење ревизора

23. Први одељак извештаја ревизора, треба да садржи мишљење ревизора и да носи наслов „Мишљење.“

24. Одељак са мишљењем ревизора у извештају ревизора такође треба да:

- (а) Идентификује финансијске извештаје ентитета који су били предмет ревизије;
- (б) Наведете да су финансијски извештаји били предмет ревизије;
- (ц) Идентификује назив сваког извештаја садржаног у финансијским извештајима;
- (д) Се позове на напомене, укључујући и сажет приказ значајних рачуноводствених политика; и
- (е) Прецизира датум или период на који се односи сваки извештај садржан у финансијским извештајима. (Видети параграфе A22-A23)

25. Приликом изражавања немодификованог мишљења о финансијским извештајима који су припремљени у складу са оквиром фер презентације, ревизор у свом мишљењу треба да, осим уколико се законом или прописима не захтева другачије, користи неку од следећих фраза, које се сматрају еквивалентним:

(а) По нашем мишљењу, финансијски извештаји истинито и објективно приказују, по свим материјалним значајним аспектима [...] у складу са (применљиви оквир финансијског извештавања); или

(б) По нашем мишљењу, финансијски извештају дају истинит и објективан приказ [...] у складу са (применљиви оквир финансијског извештавања). (видети параграф A24-A31)

26. Приликом изражавања немодификованог мишљења о финансијским извештајима припремљеним у складу са оквиром усклађености, ревизор изражава мишљење да су финансијски извештаји припремљени по свим материјалним аспектима у складу са (применљиви оквир финансијског извештавања). (видети параграфе A26-A31).

27. Уколико позивање на применљиви оквир финансијског извештавања у мишљењу ревизора не подразумева Међународне стандарде финансијског извештавања које је издао Одбор за Међународне рачуноводствене стандарде или Међународне рачуноводствене стандарде за јавни сектор које је издао Одбор за Међународне рачуноводствене стандарде за јавни сектор, ревизор у свом мишљењу треба да наведе правни систем порекла датог оквира.

Основа за мишљење

28. Извештај ревизора треба да садржи одељак, одмах након одељка за мишљењем, са насловом “Основа за мишљење”, у коме се: (видети параграф A32):

- (а) наводи да је ревизија извршена у складу са Међународним стандардима ревизије; (видети

параграф A33).

(б) упућује на одељак извештаја ревизора где су описане одговорности ревизора у складу са Међународним стандардима ревизије;

(ц) укључује изјава да је ревизор независан у односу на ентитет у складу са етичким захтевима који се односе на ревизију, и да је испунио остале етичке одговорности у складу са овим захтевима. У изјави се идентификује правни систем из ког произилазе релевантни етички захтеви или се наводи Кодекс етике за професионалне рачуновође Одбора за међународне етичке стандарде за рачуновође (IESBA Кодекс); и (видети параграфе A34-A39).

(д) наводи да ли ревизор сматра да су ревизијски докази до којих је дошао довољни и адекватни да обезбеде основу за мишљење ревизора.

Сталност пословања

29. Када је то применљиво, ревизор треба да извештава у складу са ISA 570 (ревидиран).

Кључна ревизијска питања

30. За ревизије комплетних сетова финансијских извештаја опште намене котираних ентитета, ревизор треба да извештава о кључним ревизијским питањима у извештају ревизора у складу са ISA 701.

31. Када је ревизор на други начин обавезан законом или регулативом, или одлучи да извести о кључним ревизијским питањима у извештају ревизора, ревизор то треба да учини у складу са ISA 701. (видети параграфе A40-A42)

Остале информације

32. Ако је применљиво, ревизор треба да извештава у складу са ISA 720 (ревидиран).

Одговорност за финансијске извештаје

33. Извештај ревизора треба да садржи одељак под насловом „Одговорност руководства за финансијске извештаје“. Извештај ревизора не мора посебно да се позива на „руководство“ али треба да употреби термин који је одговарајући у контексту правног оквира за одређени правни систем. У неким правним системима, прикладно је позвати се на лица овлашћена за управљање. (Видети параграф A44).

34. Овај одељак у извештају ревизора описује одговорност руководства за: (видети параграфе A45-A48)

(а) припрему финансијских извештаја у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања и за такве интерне контроле за које руководство одлучи да су неопходне да би се омогућила припрема финансијских извештаја који не садрже материјално значајне погрешне исказе, настале услед криминалне радње или грешке; и

(б) Процену способности ентитета да настави да послује у складу са начелом сталност^и и да ли је примена начела сталности као рачуноводствене основе прикладна, исто као и обелодањивање, по потреби, питања која се односе на начело сталности. Објашњење одговорности руководства за ове процене треба да садржи опис када је прикладна примена начела сталности као рачуноводствене основе. (видети параграф A48)

35. У овом одељку извештаја ревизора такође треба да се идентификују лица која су одговорна за надгледање процеса финансијског извештавања, када лица која су одговорна за то надгледање нису иста она лица која испуњавају одговорности описане у параграфу 34 изнад. У овом случају, наслов овог одељка треба да се односи на „Лица овлашћена за управљање“ или на сличан израз који је прикладан у контексту правног оквира у одређеном правном систему. (видети параграф A49)

36. Када се финансијски извештаји припремају у складу са оквиром фер презентације, објашњење које се односи на одговорности руководства за финансијске извештаје у извештају ревизора треба да се позове на „припрему и фер презентацију финансијских извештаја“ или на „припрему финансијских извештаја која дају истинит и објективан приказ“, у складу са околностима.

Одговорност ревизора за ревизију финансијских извештаја

37. Извештај ревизора треба да садржи одељак под насловом „Одговорност ревизора за ревизију финансијских извештаја“.

38. У овом одељку извештаја ревизора (видети параграф A50)

(а) Наводи са да су циљеви ревизора:

(i) Стицање уверавања у разумној мери о томе да финансијски извештаји, узети у целини, не садрже материјално значајне погрешне исказе, настале услед криминалне радње или грешке; и

(ii) Издавање ревизоровог извештаја који садржи мишљење ревизора (видети параграф A51).

(б) Наводи се да је уверавање у разумној мери висок ниво уверавања, али да не представља гаранцију да ће ревизија спроведена у складу са Међународним стандардима ревизије увек открити материјално погрешне исказе ако такви искази постоје; и

(ц) Наводи се да погрешни искази могу да настану услед криминалне радње или грешке; и

(i) Описује да се такви искази сматрају материјално значајним ако је разумно очекивати да ће они, појединачно или збирно, утицати на економске одлуке корисника донете на основу ових финансијских извештаја; ил^н

(ii) Наводи дефиниција или опис материјалности у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања. (видети параграф А53)

39. У одељку “Одговорност ревизора за ревизију финансијских извештаја ” такође треба да се: (видети параграф А50)

(а) Наведе да, као део ревизије у складу са Међународним стандардима ревизије, ревизор примењује професионални просуђивање и одржава професионални скептицизам током ревизије; и

(б) Опише ревизија тако што ће да се наведе да су одговорности ревизора:

(i) Идентификација и процена ризика од материјално значајних погрешних исказа у финансијским извештајима, насталих услед криминалне радње или грешке; осмишљавање и обављање ревизијских поступака који су прикладни за те ризике; и прибављање довољно адекватних ревизијских доказа да обезбеде основу за мишљење ревизора. Ризик да неће бити идентификовани материјално значајни погрешни искази који су резултат криминалне радње је већи него за погрешне исказе настале услед грешке, зато што криминална радња може да укључи удруживање, фалсификовање, намерне пропусте, лажно представљање или заобилажење интерне контроле.

(ii) Стицање разумевања о интерним контролама које су релевантне за ревизију ради осмишљавања ревизијских поступака који су прикладни у датим околностима, али не у циљу изражавања мишљења о ефикасности система интерне контроле ентитета. У околностима када ревизор има одговорност да изрази мишљење о ефикасности система интерних контрола у вези са ревизијом финансијских извештаја, ревизор треба да изостави фразу да ревизорово разматрање интерне контроле није у циљу изражавања мишљење о ефикасности интерних контрола ентитета.

(iii) Вршење процене примењених рачуноводствених политика и у којој мери су рачуноводствене процене и повезана обелодањивања које је извршило руководство разумне.

(iv) Доношење закључка о прикладности примене начела сталности као рачуноводствене основе од стране руководства и, на основу прикупљених ревизијских доказа, да ли постоји материјална неизвесност у вези са догађајима или условима који могу да изазову значајну сумњу у погледу способности ентитета да настави са пословањем у складу са начелом сталности. Ако ревизор закључи да постоји материјална неизвесност, ревизор је дужан да у извештају ревизора скрене пажњу на повезана обелодањивања у финансијским извештајима или, ако таква обелодањивања нису адекватна, да модификује своје мишљење. Закључци ревизора се заснивају на ревизијским доказима прикупљеним до датума извештаја ревизора. Међутим, будући догађаји или услови могу за последицу да имају да ентитет престане да послује у складу са начелом сталности.

(v) Када су финансијски извештаји припремљени у складу са оквиром фер презентације, процењивање укупне презентације, структуре и садржаја финансијских извештаја, укључујући обелодањивања, и да ли су у финансијским извештајима приказане трансакције и догађаји на такав начин да се постигне фер презентација.

(ц) Када се примењује ISA 60⁰, додатно опишу одговорности ревизора у ангажовању на ревизији групе тако што ће се навести:

(i) Да је одговорност ревизора да прибави довољно адекватних ревизијских доказа о финансијским информацијама ентитета или пословним активностима унутар групе да изрази мишљење о финансијским извештајима групе;

(ii) Да је ревизор одговоран за управљање, надзор и спровођење ревизије групе; и

(iii) Да искључиво ревизор сноси одговорност за мишљење ревизора.

40. У одељку који се бави одговорношћу ревизора за ревизију финансијских извештаја такође треба: (видети параграф А50)

(а) Да се наведе на ревизор саопштава лицима овлашћеним за управљање, између осталог, планирани обим и време ревизије и значајне ревизијске налазе, укључујући све значајне недостатке интерне контроле које је ревизор идентификовао током ревизије;

(б) За ревизије финансијских извештаја котираних ентитета, да се наведе да ревизор доставио лицима овлашћеним за управљање изјаву да је ревизор остварио усклађеност са релевантним етичким захтевима у погледу независности и да ће их обавестити о свим односима и осталим питањима за која може разумно да се претпостави да утичу на независност ревизора, и где је то могуће, о повезаним мерама заштите; и

(ц) За ревизије финансијских извештаја котираних ентитета и свих других ентитета за које се кључна питања ревизије саопштавају у складу са ISA 701, да се наведе да, од питања која су саопштена лицима овлашћеним за управљање, ревизор одређује која питања су била од највеће важности у ревизији финансијских извештаја за текући период и стога су кључна ревизијска питања. Ревизор описује ова питања у извештају ревизора, осим ако закон или регулатива искључује јавно обелодањивање о том питању или када, у изузетно ретким околностима, ревизор утврди да питање не треба да буде укључено у извештај ревизора, зато што је разумно очекивати да негативне последице буду веће него користи од такве комуникације са јавношћу. (видети параграф А53)

Место где су описане одговорности ревизора за ревизију финансијских извештаја

41. Опис одговорности ревизора у ревизији финансијских извештаја које се захтевају у параграфима 39-40 треба да се укључи: (видети параграф А54)

(а) У извештају ревизора;

(б) У прилогу уз извештај ревизора, у ком случају се у извештај ревизора ставља референца на локацију прилога; (видети параграфе А55-А57)

(ц) У посебну референцу у извештају ревизора којом се упућује на локацију таквог описа на Интернет сајту одговарајућег надлежног тела, уколико закон, регулатива или национални стандарди ревизије изричито дозвољавају ревизору да то уради. (видети параграф А54, А56-А57)

42. Када ревизор упућује на опис одговорности ревизора на сајту одговарајућег надлежног тела, ревизор ће одредити да ли је дати опис одговарајући, и није у супротности са, захтевима из параграфа 39-40 овог ISA. (видети параграф А56)

Остале одговорности у вези са извештавањем

43. Ако ревизор укључи и друге одговорности које се тичу извештавања у извештај ревизора о финансијским извештајима, а које су, поред одговорности ревизора у складу са ISA, те друге одговорности које се тичу извештавања треба да буду обрађене у посебном одељку у извештају ревизора под насловом “Извештај о осталим законским и регулаторним захтевима”, или слично, у складу са садржајем одељка, осим ако се ове друге одговорности које се тичу извештавања не баве истим темама као оне које су презентоване у складу са одговорностима које се тичу извештавања у складу са захтевима ISA, у ком случају те друге одговорности извештавања могу бити представљене у истом одељку као и повезани елементи извештаја који се захтевају ISA стандардима. (видети параграфе А58-А60)

44. Ако су остале одговорности које се тичу извештавања презентоване у истом одељку као и повезани елементи извештаја који су захтевају ISA стандардима, у извештају ревизора треба да се направи јасна разлика између осталих одговорности које се тичу извештавања и оних које се захтевају ISA стандардима. (видети параграф А60)

45. Ако извештај ревизора садржи посебан одељак који се бави осталим одговорностима која се тичу извештавања, захтеви из параграфа 21-40 овог ISA треба да буду укључени у одељак под насловом “Извештај о ревизији финансијских извештаја.” “Извештај о другим законским и регулаторним захтевима” треба да прати “Извештај о ревизији финансијских извештаја”. (видети параграф А60)

Име партнера у ангажовању

46. Име партнера у ангажовању треба да буде укључено у извештај ревизора о финансијским извештајима котираних ентитета, осим ако је, у ретким случајевима, разумно очекивати да такво обелодањивање може да доведе до значајне претње по личну безбедност. У ретким околностима када ревизор намерава да не наведе име партнера у ангажовању у извештају ревизора, ревизор треба да расправи о овој намери са лицима овлашћеним за управљање и обавести их о процени ревизора о вероватноћи и тежини значајне претње по личну безбедност. (видети параграфе А61-А63)

Потпис ревизора

47. Извештај ревизора треба да буде потписан. (видети параграфе А64-А65)

Адреса ревизора

48. У извештају ревизора се наводи адреса у правном систему у ком ревизор врши праксу.

Датум извештаја ревизора

49. Извештај ревизора треба да буде датиран након датума на који је ревизор прибавио довољно адекватних ревизијских доказа на којима заснива ревизијско мишљење о финансијским извештајима, укључујући и доказ да су: (видети параграфи А66-А69)

(а) Припремљени сви извештаји и обелодањивања који чине финансијске извештаје; и

(б) Надлежна лица потврдила одговорност за те финансијске извештаје.

Извештај ревизора прописан законом или регулативом

50. Уколико закон или регулатива одређеног правног система захтевају да ревизор користи одређену форму или фразе у свом извештају, онда такав извештај треба да се позове на Међународне стандарде ревизије само уколико такав извештај ревизора, садржи као минимум сваки од следећих елемената: (видети параграфе А70-А71)

(а) Назив;

(б) Коме је извештај упућен (адресат), у складу са околностима ангажовања;

(ц) Одељак под насловом Мишљење у коме се изражава мишљење о финансијским извештајима и позивање на оквир финансијског извештавања који је кориштен при припреми финансијских извештаја (укључујући идентификовање правног система оквира финансијског извештавања, када се не користе Међународни стандарди финансијског извештавања или Међународни рачуноводствени стандарди за јавни сектор, видети параграф 27);

(д) Идентификација финансијских извештаја ентитета над којима је извршена ревизија;

(е) Изјава да је ревизор независан у односу на ентитет у складу са етичким захтевима који се односе на ревизију, и да је испунио остале етичке одговорности у складу са овим захтевима. У изјави се идентификује правни систем из ког произилазе релевантни етички захтеви или се наводи Кодекс етике за професионалне рачуновође Међународног одбора за етичке стандарде (IESBA Кодекс);

(ф) Ако је применљиво, одељак који се односи на, и није недоследан са, захтевима који се тичу извештавања из параграфа 22, стандарда ISA 570 (ревидиран);

(г) Ако је применљиво, одељак под насловом Основа за квалификовано мишљење (или негативно мишљење) који се односи на, и није недоследан са, захтевима који се тичу извештавања из параграфа 23 стандарда ISA 570 (ревидиран);

(х) Ако је применљиво, одељак који садржи информације које се захтевају стандардом ISA 701, или додатне информације о ревизији које се захтевају законом или регулативом, а који се односи на, и није недоследан са захтевима који се тичу извештавања из тог стандарда; (видети параграфе А72-А75)

(и) Ако је применљиво, одељак који се односи на захтеве у погледу извештавања из параграфа 24, стандарда ISA 720 (ревидиран);

(ј) Опис одговорности руководства за припрему финансијских извештаја и идентификација лица одговорних за надзор процеса финансијског извештавања који се односи на, и није недоследан са, захтевима који се тичу извештавања из параграфа 33-36;

(к) Референцу на Међународне стандарде ревизије и закон или регулативу, и опис одговорности ревизора за ревизију финансијских извештаја који се односи на, и није недоследан са, захтевима из параграфа 37-40; (видети параграфе А50-А53)

(л) За ревизију комплетног сета финансијских извештаја опште намене котираних ентитета, име партнера у ангажовању, осим ако је, у ретким околностима, разумно очекивати да то узрокује значајну претњу по личну безбедност;

(м) Потпис ревизора;

(н) Адреса ревизора;

(х) Датум ревизорског извештаја.

Извештај ревизора у вези са ревизијом која је спроведена и у складу са ревизијским стандардима одређеног правног система и са Међународним стандардима ревизије

51. Од ревизора се може тражити да изврши ревизију у складу са ревизијским стандардима одређеног правног система (са “националним ревизијским стандардима”), и да је додатно усклађен са

Међународним стандардима ревизије (ISA) током ревизије. Уколико је то случај, ревизор се у свом извештају осим националних ревизијских стандарда може позвати и на Међународне стандарде ревизије, с тим што ће ревизор то учинити само уколико: (видети параграфи А76-А77)

(а) Не постоје супротности између захтева националних ревизијских стандарда и Међународних стандарда ревизије (ISA) који би могле довести ревизора до тога да (i) формира другачије мишљење или (ii) не укључи Пасус којим се скреће пажња на неко питање или Пасус о осталим питањима, што би у датим околностима, захтевали Међународни стандарди ревизије.

(б) Ревизијски извештај укључује, као минимум, сваки од елемената наведених у параграфу 50(а)-(о) када ревизор користи одређену форму или фразе предвиђене националним ревизијским стандардима. Међутим, позивање на закон или пропис у параграфу 50(к) тумачи се као позивање на националне ревизијске стандарде. У том случају извештај ревизора треба да идентификује такве националне ревизијске стандарде.

45. Када се ревизор у свом извештају позива и на националне ревизијске стандарде и на Међународне стандарде ревизије, ревизор у извештају идентификује правни систем тих националних ревизијских стандарда.

Додатне информације презентоване са финансијским извештајима (видети параграфе А78-А84)

46. Уколико се додатне информације које се захтевају оквиром финансијског извештавања презентују заједно са финансијским извештајима, ревизор треба да процени да ли су, по професионалном мишљењу ревизора, додатне информације ипак саставни део финансијских извештаја по својој природи или по томе како су презентоване. Када су саставни део финансијских извештаја, додатне информације треба да буду обухваћене мишљењем ревизора. Ако се додатне информације које се не захтевају применљивим оквиром финансијског извештавања не сматрају саставним делом финансијских извештаја над којима је извршена ревизија, ревизор треба да процени да ли су те додатне информације презентоване на начин који их јасно и у довољној мери издваја од финансијских извештаја над којима је извршена ревизија. Ако то није случај, ревизор треба да од руководства тражи да измени начин презентовања додатних информација чија ревизија није вршена. Уколико руководство одбије да то учини, ревизор у свом ревизијском извештају треба да идентификује додатне информације над којима није извршена ревизија и објасни да такве додатне информације нису биле предмет ревизије.

Примена и остала објашњења

Квалитативни аспекти рачуноводствених политика ентитета

(видети параграф 12)

A1. Руководство врши више расуђивања у вези са износима и обелодањивањима у финансијским извештајима.

A2. ISA 260 (ревидиран) разматра квалитативне аспекте рачуноводствених пракси. Приликом разматрања квалитативних аспеката рачуноводствених пракси ентитета, ревизор може уочити могућу пристрасност у расуђивању руководства. Ревизор може да закључи да кумулативан ефекат недостатка неутралности у комбинацији са ефектом некоригованих материјалних погрешних исказа може довести до тога да финансијски извештаји у целини буду материјално погрешни. Показатељи недостатка неутралности, који могу да утичу на процену ревизора о томе да ли су финансијски извештаји у целини материјално погрешни су следећи:

- Селективно кориговање погрешних исказа на које је указано руководству током спровођења ревизије (на пример, кориговање погрешних исказа са ефектом повећања добити у извештајима и избегавање корекција чији ће ефекат бити смањење добити у извештајима).

- Могућа пристрасност руководства у креирању рачуноводствених процена.

A3. ISA 540 разматра могућу пристрасност руководства у креирању рачуноводствених процена. Показатељи могуће пристрасност руководства не представљају погрешне исказе у сврхе извођења закључака о оправданости појединачних рачуноводствених процена. Међутим они могу утицати на процену ревизора о томе да ли финансијски извештаји посматрани у целини не садрже материјално значајне погрешне исказе.

Прикладно обелодањене рачуноводствене политике у финансијским извештајима (видети параграф 13(а))

A4. Приликом вршења процене да ли су у финансијским извештајима на прикладан начин

обелодањене значајне рачуноводствене политике које су одабране и примењене, ревизорово разматрање укључује питања као што су:

- Да ли су извршена сва обелодањивања у вези са значајним рачуноводственим политикама које су захтевају применљивим оквиром финансијског извештавања;
- Да ли су информације о значајним рачуноводственим политикама које су обелодањене релевантне и да ли одражавају како су критеријуми признавања, мерења и презентације применљивог оквира финансијског извештавања примењени на класе трансакција, салда рачуна и обелодањивања у финансијским извештајима у конкретним околностима пословања ентитета и његовог окружења; и
- Јасноћа са којом су презентоване значајне рачуноводствене политике.

Информације презентоване у финансијским извештајима су релевантне, поуздане, упоредиве и разумљиве (видети параграф 13(д))

A5. Процена разумљивости финансијских извештаја обухвата разматрање таквих питања као што су:

- Да ли су информације у финансијским извештајима приказане на јасан и концизан начин.
- Да ли су значајна обелодањивања тако постављена да им је дат одговарајући значај (на пример, када постоје информације о ентитету за које се сматра да имају посебну важност за корисника), и да ли су дате одговарајуће унакрсне референце за обелодањивања тако да корисник не би био суочен са значајним тешкоћама у идентификовању неопходне информације.

Обелодањивање ефеката материјално значајних трансакција и догађаја на информације дате у финансијским извештајима (видети параграф 13 (е))

A6. Уобичајено је да финансијски извештаји припремљени у складу са оквиром опште намене презентују финансијско стање ентитета, финансијске перформансе и токове готовине. У светлу применљивог оквира финансијског извештавања, процена да ли финансијски извештаји обезбеђују адекватна обелодањивања која омогућавају корисницима да схвате ефекат материјално значајних трансакција и догађаја на финансијско стање, финансијско пословање и токове готовине ентитета, обухвата разматрање питања као што су:

- У којој мери су информације у финансијским извештајима релевантне и специфичне за околности у којим се налази ентитет; и
- Да ли су обелодањивања довољна да омогуће корисницима којима су намењена да разумеју:
 - Природу и обим потенцијалне имовине и обавеза које проистичу из трансакција или догађаја који не испуњавају критеријуме за признавање (или критеријуме за престанак признавања) утврђене применљивим оквиром финансијског извештавања.
 - Природу и обим ризика материјално значајних погрешних исказа који произилазе из трансакција и догађаја.
 - Методе које су коришћене и претпоставке и просуђивања која су извршена, и промене у њима, које утичу на износе приказане или на други начин обелодањене, укључујући и релевантне анализе осетљивости.

Процена да ли је у финансијским извештајима остварена фер презентација (видети параграф 14)

A7. Неки оквири финансијског извештавања експлицитно или имплицитно прихватају концепт фер презентације. Као што је наведено у параграфу 7 (б) овог стандарда, оквир фер презентације финансијског извештавања^а не само што захтева усклађеност са захтевима оквира, већ и експлицитно или имплицитно прихвата да може бити неопходно да руководство изврши обелодањивања изван оних које изричито захтева оквир.

A8. Процена ревизора о томе да ли је у финансијским извештајима остварена фер презентација, како у погледу презентације и обелодањивања, представља питање професионалног расуђивања. Ова процена узима у обзир такве елементе као што су чињенице везане за ентитет и околности у којима се налази, укључујући и повезане промене, на основу ревизоровог разумевања ентитета и доказа прикупљених током ревизије. Процена такође обухвата разматрање, на пример, обелодањивања потребних за постизање фер презентацију која произилази из питања која могу бити материјално значајна (то јест, у начелу, сматра се да су погрешни искази материјално значајни уколико је разумно очекивати да могу да утичу на економске одлуке корисника донете на основу финансијских извештаја у целини), као што су последице измена у захтевима који се односе на финансијско извештавање или промена у економском окружењу.

A9. Процена да ли је у финансијским извештајима остварена фер презентација може да укључи, на пример, дискусије са руководством и лицима овлашћеним за управљање о томе зашто је одабрана одређена презентација, као и о другим опцијама које су можда разматране. Ове дискусије могу укључивати, на пример:

- Степен у ком су износи у финансијским извештајима агрегирани или дисагрегирани, и да ли начин презентације износа или обелодањивања замагљује корисне информације или за последицу има информације које наводе на погрешан закључак.
- Усклађеност са праксом која је прикладна за дату привредну грану, и да ли су одступања од праксе релевантна за околности у којима се налази ентитета и стога оправдана.

Опис применљивог оквира финансијског извештавања

(видети параграф 15)

A10. Као што је објашњено у ISA 200, припремање финансијских извештаја од стране руководства и, када је то прикладно, од стране лица овлашћених за управљање, захтева укључивање одређених описа применљивог оквира финансијског извештавања у финансијским извештајима. Тај опис упознаје кориснике финансијских извештаја са оквиром на коме се финансијски извештаји базирају.

A11. Опис који наводи да су финансијски извештаји припремљени у складу са одређеним применљивим оквиром финансијског извештавања је прикладан само уколико су финансијски извештаји усклађени са свим захтевима тог оквира који су важећи током периода који је обухваћен финансијским извештајима.

A12. Опис применљивог оквира финансијског извештавања који је непрецизан или непотпун (на пример, “финансијски извештаји су суштински усклађени са Међународним стандардима финансијског извештавања”) није адекватан опис оквира јер може да доведе у заблуду кориснике финансијских извештаја.

Позивање на више од једног оквира финансијског извештавања

A13. У неким случајевима, у финансијским извештајима се наводи да су припремљени у складу са два оквира финансијског извештавања (на пример, национални оквир и IFRS стандарди). До тога може доћи због тога што је руководство тражило или изабрало да се финансијски извештаји припреме у складу са оба оквира, при чему се оба оквира сматрају за применљиве оквире финансијског извештавања. Такав опис је прикладан само уколико су финансијски извештаји усклађени са сваким оквиром појединачно. Да би се финансијски извештаји прихватили као извештаји који су припремљени у складу са оба оквира они морају бити истовремено усклађени са оба оквира, без потребе за накнадним прилагођавањима и усклађивањем. У пракси, истовремена усклађеност је мало вероватна осим у случају када је правни систем усвојио други оквир (на пример, IFRS стандарди) као национални оквир или уколико су у потпуности елиминисане све разлике за које је потребно усклађивање.

A14. Финансијски извештаји који су припремљени у складу са једним оквиром финансијског извештавања а који садрже напомене или додатне извештаје којима се резултати усклађују са онима који би били приказани под другим оквиром, нису припремљени у складу са тим другим оквиром. То је због тога што финансијски извештаји не садрже све информације на начин који се захтева тим другим оквиром.

A15. Међутим, финансијски извештаји могу бити припремљени у складу са једним применљивим оквиром финансијског извештавања и могу додатно описати у напоменама уз финансијске извештаје степен у коме су финансијски извештаји усклађени са неким другим оквиром (на пример, финансијски извештаји припремљени у складу са националним оквиром који такође описују степен усклађености са IFRS стандардима). Такав опис може да чини допунску финансијску информацију, као што је разматрано у параграфу 54, и и обухваћена је мишљењем ревизора ако не може јасно да се издвоји из финансијских извештаја.

Форма мишљења

A16. Постоје случајеви када финансијски извештаји, иако припремљени у складу са захтевима оквира фер презентације ипак не остварују фер презентацију. Када је то случај, постоји могућност да руководство укључи додатна обелодањивања у финансијске извештаје, који дати оквир изричито не захтева или, у екстремно ретким околностима, да одустане од одређених захтева оквира како би

остварило фер презентацију финансијских извештаја. (видети параграф 18)

A17. Веома ретко ревизор сматра да финансијски извештаји припремљени у складу са оквиром усклађености могу навести на погрешне закључке уколико, у складу са ISA 210, ревизор утврди да је дати оквир прихватљив (видети параграф 19)

Извештај ревизора (видети параграф 20)

A18. Дефиниција извештаја у писаној форми се односи на извештаје издате на папиру као и на извештаје дате у електронској форми.

A14. У Прилогу овог стандарда дати су примери извештаја ревизора о финансијским извештајима укључујући елементе наведене у параграфима 21-49. Са изузетком одељака под насловом Мишљење и Основа за мишљење, овај ISA стандард не поставља захтеве у погледу редоследа елемената извештаја ревизора. Међутим, овај ISA стандард захтева употребу посебних наслова, који имају за циљ да помогну да извештаји ревизора који се односе на ревизије које су спроведене у складу са ISA буду препознатљиви, нарочито у ситуацијама у којима су елементи извештаја ревизора презентовани редоследом који се разликује од илустративних извештаја ревизора који су дати у Прилогу овог ISA стандарда.

Извештај ревизора о ревизији спроведеној

у складу са Међународним стандардима ревизије

Назив (видети параграф 21)

A20. Назив који указује да предметни извештај представља извештај независног ревизора, на пример “Извештај независног ревизора”, чини извештај независног ревизора различитим од извештаја других.

Прималац извештаја (адресат) (видети параграф 22)

A21. Закон, прописи или услови ангажовања одређеног правног система могу дапрецизирају на кога треба да буде насловљен извештај ревизора. Извештај ревизора је обично насловљен на лица за која је тај извештај припремљен, а то су углавном или акционари или лица овлашћена за управљање ентитетом чији су финансијски извештаји предмет ревизије.

Мишљење ревизора (видети параграфе 24-26)

Позивање на финансијске извештаје који су предмет ревизије

A22. У извештају ревизора се наводи, на пример, да је ревизор извршио ревизију приложених финансијских извештаја ентитета који чине [навести називе за сваки финансијски извештај који је обухваћен комплетним сетом финансијских извештаја који се захтевају применљивим оквиром финансијског извештавања, датум или период на који се односе финансијски извештаји] и напомене уз финансијске извештаје, укључујући сажет приказ значајних рачуноводствених политика.

A23. Уколико ревизор зна да ће финансијски извештаји бити у комплекту са документима који садржи остале информације, као што је годишњи извештај, ревизор може да размотри, уколико облик презентације то дозвољава, могућност навођења страница на којима су презентовани финансијски извештаји. Ово навођење помаже корисницима да идентификују финансијске извештаје на које се односи ревизорски извештај.

“Истинито и објективно приказују, по свим материјално значајним аспектима” или “ дају истинит и објективан приказ”

A24. Фразе “Истинито и објективно приказују, по свим материјално значајним аспектима” и “ дају истинит и објективан приказ” сматрају се еквивалентним. Да ли ће се у одређеним правним системима користити фраза “истинито и објективно приказују, по свим материјално значајним аспектима” или фраза “дају истинит и објективан приказ” одређено је законом или прописима који се односе на ревизију финансијских извештаја у датом правном систему или опште прихваћеном праксом датог правног система. Када закон или прописи захтевају коришћење различитог текста, то не утиче на захтев параграфа 14 овог стандарда према коме ревизор треба да изврши процену фер презентацију финансијских извештаја припремљених у складу са оквиром фер презентације.

A25. Када ревизор изражава немодификовано мишљење (мишљење без резерве), није прикладно да користи фразе као што су „у складу са горе поменутиим објашњењем“ или „у складу са“ у вези са мишљењем, зато што ове фразе сугеришу да је мишљење условљено или да је неубедљиво или модификовано.

Опис финансијских извештаја и питања која су у њима презентована

A26. Мишљење ревизора се односи на комплетан сет финансијских извештаја као што је

дефинисано применљивим оквиром финансијског извештавања. На пример, у случају великог броја оквира опште намене, финансијски извештаји могу да обухвате: извештај о финансијској позицији, извештај о укупном резултату, извештај о променама на капиталу, извештај о токовима готовине и повезане напомене, које обично обухватају и преглед значајних рачуноводствених политика и остала објашњења. У неким правним системима, додатне информације такође могу да се сматрају саставним делом финансијских извештаја.

A27. Када се финансијски извештаји припремају у складу са оквиром фер презентације, ревизор у свом мишљењу наводи да финансијски извештаји истинито и објективно приказују, по свим материјално значајним аспектима или да дају истинит и објективан приказ, питања садржаних у финансијским извештајима. На пример, у случају, финансијских извештаја припремљених у складу са IFRS, та питања су *финансијска позиција ентитета на крају периода, финансијске перформансе и токовиготовине ентитета за завршени период*. Као последица тога, [...] у параграфу 25 и осталим деловима овог ISA, треба да се замени речима штампаним курзивом у претходној реченици када је применљиви оквир финансијског извештавања IFRS или у случају када се примењује неки други оквир финансијског извештавања, да се замени речима које описују питања за чију презентацију су осмишљени финансијских извештаји.

Опис применљивог оквира финансијског извештавања и његовог утицаја на мишљење ревизора

A28. Идентификовањем применљивог оквира финансијског извештавања у мишљењу ревизора се информичу корисници тих извештаја о контексту у коме ревизор изражава своје мишљење; намера није да се ограничи процена захтевана параграфом 14. Применљиви оквир финансијског извештавања се идентификује следећим фразама:

“.....у складу са Међународним стандардима финансијског извештавања” или

“.....у складу са рачуноводственим принципима опште прихваћеним у правном систему Х....”

A29. Уколико применљиви оквир финансијског извештавања садржи стандарде финансијског извештавања и законске или регулаторне захтеве, оквир се идентификује следећим фразама”..... у складу са Међународним стандардима финансијског извештавања и захтевима Закона о привредним друштвима правног система Х.” У ISA 210 су дата разматрања у погледу околности постојања конфликта између стандарда финансијског извештавања и законодавних или регулаторних захтева.

A30. Као што је назначено у параграфу А8, финансијски извештаји могу бити припремљени у складу са два оквира финансијског извештавања при чему су оба оквира финансијског извештавања сматрају применљивим. Сходно томе, ревизор сваки оквир разматра засебно приликом формирања ревизијског мишљења о финансијским извештајима, које се у складу са параграфима 25-27 на следећи начин позива на оба оквира:

(а) Уколико су финансијски извештаји усклађени са сваким оквиром засебно, изражавају се два мишљења: то јест, мишљење да су финансијски извештаји припремљени у складу са једним од применљивих оквира финансијског извештавања (на пример, са националним оквиром) и мишљење да су финансијски извештаји припремљени у складу са другим применљивим оквиром финансијског извештавања (на пример са IFRS стандардима). Ова мишљења се могу изразити засебно или у једној реченици (на пример, финансијски извештаји истинито и објективно приказују, по свим материјално значајним аспектима [...], у складу са рачуноводственим принципима који су опште прихваћени у правном систему Х и са IFRS стандардима).

(б) Када су финансијски извештаји у складу са једним оквиром али не и са другим, може се дати немодификовано мишљење о томе да су финансијски извештаји припремљени у складу са једним оквиром (на пример, националним оквиром) при чему се у вези са другим оквиром даје модификовано мишљење (на пример, IFRS стандарди) у складу са ISA 705 (ревидиран).

A31. Као што је назначено у параграфу А15, финансијски извештаји могу да одражавају усклађеност са применљивим оквиром финансијског извештавања и уз то, могу да обелодањују степен усклађености са другим оквиром финансијског извештавања. Такве додатне информације су обухваћене мишљењем ревизора зато што их није могуће јасно издвојити од финансијских извештаја (видети параграфе 53-54 и повезани материјал о примени наведен у параграфима А78-А84). У складу са тим,

(а) Уколико обелодањивање у погледу усклађености са другим оквиром наводи на криве закључке, изражава се модификовано мишљење у складу са ISA 705 (ревидиран).

(б) Уколико обелодањивање не наводи на криве закључке, али ревизор просуди да је од фундаменталног значаја за кориснике у сврхе разумевања финансијских извештаја, у складу са ISA 706 (ревидиран) се додаје пасус којим се скреће пажња на одређено питање, то јест у овом случају на дато обелодањивање.

Основа за мишљење (видети параграф 28)

A32. Одељак Основа за мишљење је важан у контексту мишљења ревизора. У складу са тим, овим стандардом се захтева да одељак Основа за мишљење следи одмах иза одељка Мишљење у извештају ревизора.

A33 Позивањем на стандарде у извештају ревизора корисницима се назначава да је ревизија извршена у складу са установљеним стандардима.

Релевантни етички захтеви (видети параграф 28(ц))

A34. Идентификацијом правног система из ког проистичу релевантни етички захтеви повећава се транспарентност у вези са захтевима који се односе на одређена ревизијска ангажовања. Стандард ISA 200 објашњава да релевантни етички захтеви обично обухватају Делове А и Б IESBA Етичког кодекса који се односе на ревизију финансијских извештаја заједно са оним националним прописима који су рестриктивнији. Када релевантни етички захтеви укључују оне који су наведени у IESBA Кодексу, у извештају може такође да се наведе референца на IESBA Кодекс. Уколико IESBA Кодекс обухвата све етичке захтеве који су од значаја за ревизију, у извештају не мора да се идентификује правни систем порекла.

A35. У неким правним системима, релевантни етички захтеви могу да постоје у неколико различитих извора, као што су етички кодекс(и) и додатна правила и захтеви у оквиру закона и регулативе. Када су захтеви у погледу независности и други релевантни етички захтеви садржани у ограниченом броју извора, ревизор може да одлучи да именује релевантне изворе (на пример, назив кодекса, правила или важеће регулативе у датом правном систему), или може да наведе референцу на израз општеприхваћеног значења и који на одговарајући начин сумира те изворе (на пример, захтеви у погледу независности за ревизију приватних ентитета у правном систему X).

A36. Закон или регулатива, национални стандарди ревизије или услови ревизијског ангажовања ревизије могу да захтевају од ревизора да у свом извештају пружи детаљније информације о изворима релевантних етичких захтева, укључујући и оне које се односе на независност, који су примењени на ревизију финансијских извештаја.

A37. При одређивању прикладне количине информација које се уносе у извештај ревизора када постоји више извора релевантних етичких захтева који се односе на ревизију финансијских извештаја, важан фактор је постизање равнотеже између транспарентности и ризика да услед преобилности остале корисне информације у извештају ревизора буду нејасне.

Разматрања специфична за ревизију групе

A38. Код ревизија групе, када постоји више извора релевантних етичких захтева, укључујући и оне који се односе на независност, референца у извештају ревизора која упућује на правни систем обично се односи на релевантне етичке захтеве који се примењују на тим ангажован на ревизији групе. То је зато што се, у ревизији групе, на ревизоре компоненти такође односе етички принципи који су релевантни за ревизију групе.

A39. ISA стандарди не постављају специфичне захтеве у погледу независности или етике за ревизоре, укључујући и ревизоре компоненти, и на тај начин не проширују, нити на други начин надјачавају, захтеве који се тичу независности дефинисане у IESBA Кодексу или друге етичке захтеве који се односе на тим који је ангажован на ревизији групе, нити ISA стандарди захтевају да ревизор компоненте у свим случајевима подлеже истим специфичним захтевима који се тичу независности, а који важе за тим који је ангажован на ревизији групе. Као резултат тога, релевантни етички захтеви, укључујући и оне који се односе на независност, у ситуацији ревизије групе могу бити сложени. ISA 60⁰ садржи смернице за ревизоре који врше рад на финансијским информацијама компоненте приликом ревизије групе, укључујући и ситуације када ревизор компоненте не испуњава захтеве који се тичу независности релевантне за ревизију групе.

Кључна ревизијска питања (видети параграф 31)

A40. Законом или регулативом може да се захтева саопштавање кључних ревизијских питања за ревизије ентитет који нису котиран на берзи, на пример, ентитета који су у том закону или регулативи дефинисани као ентитети од јавног интереса.

A41. Ревизор такође може да одлучи да саопшти кључна ревизијска питања за друге ентитете,

укључујући и оне који могу бити од великог јавног интереса, на пример зато што имају велики број и широк спектар заинтересованих страна, као и због природе и величине пословања. Примери таквих лица могу да укључују финансијске институције (као што су банке, осигуравајућа друштва и пензионери фондови), и друге ентитете, као што су добротворне организације.

A42. Стандард ISA 210 захтева од ревизора да се договори о условима ангажовања на ревизији са руководством и лицима овлашћеним за управљање, по потреби, и објашњава да улога руководства и лица овлашћених за управљање у усаглашавању услова ангажовања на ревизији ентитета зависи од тога како је уређено управљање ентитетом и релевантних закона или регулативе. Стандард ISA 210 такође захтева да у писму о ангажовању на ревизији или у неког другом погодном облику писаног споразума, буде укључена референца о очекиваном облику и садржају извештаја који издаје ревизор. Ако се од ревизора не захтева да саопшти кључна ревизијска питања, у стандарду ISA 210⁰, објашњено је да може бити корисно за ревизора ако у услове ангажовања укључи референцу на могућност саопштавања кључних ревизијских питања у извештају ревизора а у одређеним правним системима може бити неопходно да ревизор укључи референцу на ту могућност како би се задржала могућност да се то учини.

Разматрања специфична за ентитете јавног сектора

A43. Није уобичајено постојање котираних ентитета у јавном сектору. Међутим, ентитет јавног сектора може бити значајан због своје величине, сложености или аспеката јавног интереса. У таквим случајевима, од ревизора ентитета јавног сектора може да се захтева законом или регулативом или да саопшти кључна ревизијска питања у извештају ревизора, или он може сам да донесе ту одлуку.

Одговорност за финансијске извештаје (видети параграфе 33-35)

A44 ISA 200 објашњава претпоставку која се тиче одговорности руководства и, када је то одговарајуће, лица овлашћених за управљање, на којој се заснива спровођење ревизије у складу са ISA. Руководство и, када је то одговарајуће, лица овлашћена за управљање прихватају одговорност за припрему финансијских извештаја у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања, укључујући и одговорност за њихову фер презентацију, тамо где је то релевантно. Руководство такође прихвата одговорност за интерну контролу, за коју је утврдило да је неопходна за припрему финансијских извештаја који не садрже материјално значајне погрешне исказе, настале услед криминалне радње или грешке. Опис одговорности руководства у извештају ревизора садржи позивање на обе врсте одговорности јер помаже да се корисницима објасни претпоставка на којој се спроводи ревизија. Стандард ISA 260 (ревидиран) користи термин лица овлашћена за управљање да опише лице(а) или организацију(е) који су одговорни за надзор над ентитетом, и садржи дискусију о различитости управљачких структура у различитим правним системима и по ентитетима.

A45. Постоје околности у којима је прикладно да ревизор опише додатне одговорности руководства и лица овлашћених за управљање у односу на оне наведене у параграфима 34-35, како би приказао додатне одговорности које су значајне за припрему финансијских извештаја у контексту одређеног правног система или облика ентитета.

A46 Стандард ISA 210 захтева од ревизора да усагласи одговорности руководства у писму о ангажовању или другом прикладном облику писаног споразума. ISA 210 нуди одређену флексибилност јер објашњава да, уколико закон или регулатива прописује одговорности руководства, и, тамо где је то прикладно, одговорности лица овлашћених за управљање у вези финансијског извештавања, ревизор може да утврди да такав закон или регулатива обухватају одговорности које су, по мишљењу ревизора, по свом ефекту еквивалентне са одговорностима наведеним у ISA 210. У случају таквих еквивалентних одговорности, ревизор може да користи текст закона или прописа како би их описао у писму о ангажовању или у некој другој одговарајућој форми писаног договора. У таквим случајевима, такав текст се такође може користити у извештају ревизора да би се описале одговорности руководства у складу са захтевима параграфа 34(а) овог стандарда. У осталим случајевима, укључујући и оне када ревизор донесе одлуку да не користи текст закона или прописа у писму о ангажовању, користи се текст дат у параграфу 34(а) овог стандарда. Поред укључивања описа одговорности руководства у извештају ревизора у складу са параграфом 34, ревизор може да се позове на детаљнији опис ових одговорности тако што ће да укључи и референцу на место где могу да се добију такве информације (на пример, у годишњем извештају ентитета или на сајту одговарајућег овлашћеног тела).

A47. У неким правним системима, закон или регулатива која прописује одговорности руководства могу изричито да захтевају позивање на одговорност за адекватност рачуноводствених књига и евиденција или рачуноводственог система. С обзиром да су књиге, евиденције и системи саставни део интерне контроле (као што је дефинисано у ISA 315 (ревидиран)): описи дати у ISA 210 и у параграфу 34 не садрже специфична позивања на њих.

A48. У прилогу овог стандарда дате су илустрације како се захтев из параграфа 34 (б) примењује када су IFRS стандарди применљиви оквир финансијског извештавања. Ако се користи неки други применљиви оквир финансијског извештавања, осим IFRS, илустративни извештаји у прилогу овог ISA ће можда морати да се прилагоде тако да одражавају примену другог оквира финансијског извештавања у датим околностима.

Надгледање процеса финансијског извештавања (видети параграф 35)

A49. Када су неки, али не сви, појединци који су укључени у надгледање процеса финансијског извештавања, такође укључени у састављање финансијских извештаја, опис у складу са ставом 35. овог стандарда ће можда морати да се модификује како би на одговарајући начин одражавао посебне околности у којима се налази ентитет. Када су појединци одговорни за надгледање процеса финансијског извештавања исти као и они који су одговорни за припрему финансијских извештаја, није потребно навођење никакве референце на одговорности које се тичу надгледања.

Одговорности ревизора за ревизију финансијских извештаја
(видети параграфе 37-40)

A50. Опис одговорности ревизора у складу са параграфима 37-40 овог стандарда може да се прилагоди тако да одражава специфичну природу ентитета, на пример, када се извештај ревизора бави консолидованим финансијским извештајима. Илустрација 2 у прилогу овог стандарда садржи пример како то може да се уради.

Циљеви ревизора (видети параграф 38(а))

A51. У извештају ревизора је објашњено да је циљ ревизора да стекне разумно уверавање о томе да финансијски извештаји, узети у целини, не садрже материјално значајне погрешне исказе, настале услед криминалне радње или грешке, и да сачини извештај ревизора који садржи мишљење ревизора. То је у супротности са одговорношћу руководства за састављање финансијских извештаја.

Опис материјалности (видети параграф 38(ц))

A52 У прилогу овог стандарда илустровано је како захтев из параграфа 38(ц), да се обезбеди опис материјалности, треба да се примени када су IFRS стандарди применљиви оквир финансијског извештавања. Ако се користи неки други применљиви оквир финансијског извештавања, осим IFRS стандарда, у илустративним извештајима, приказане у додатку овог ISA ће можда морати да се прилагоде тако да одражавају примену другог оквира финансијског извештавања у датим околностима.

Одговорности ревизора које се односе на стандард ISA 701

(видети параграф 40(ц))

A53 Ревизор такође може да сматра да је корисно да у опису одговорности ревизора пружи више информација од онога што се захтева параграфом 40 (ц). На пример, ревизор може да наведе референцу на захтев из параграфа 9 стандарда ISA 701 да се утврде питања које су захтевала значајну пажњу ревизора у обављању ревизије, узимајући у обзир области високог процењеног ризика од материјално значајних погрешних исказа или значајних ризика идентификованих у складу са стандардом ISA 315 (ревидиран); значајна просуђивања ревизора које се односе на области у финансијским извештајима која су укључивала значајна просуђивања руководства, укључујући и рачуноводствене процене које су идентификоване као процене са високим степеном неизвесности; и ефекти које значајни догађаји или трансакције које су се догодиле током периода, могу имати на ревизију.

Локација описа одговорности ревизора за ревизију финансијских извештаја (видети параграфе 41, 50(j))

A54. Укључивање информација које се захтевају параграфима 39-40 овог стандарда у прилогу уз извештај ревизора или, када закон, регулатива или национални стандарди ревизије то изричито дозвољавају, упућивање на Интернет сајт одговарајућег овлашћеног тела који садржи такве информације, може бити користан начин да се рационализује садржај извештаја ревизора. Међутим, пошто опис одговорности ревизора садржи информације које су неопходне да би се корисници информисали у вези са очекивањима од ревизије спроведене у складу са ISA стандардима, захтева се

да се у извештај ревизора укључи референца која показује где се таквим информацијама може приступити.

Локација у прилогу (видети параграфе 41(б), 50 (j))

A55. Параграф 41 дозвољава ревизору да укључи изјаве које се захтевају параграфима 39-40, и у којима се описују одговорности ревизора за ревизију финансијских извештаја, у прилогу извештаја ревизора, под условом да је у телу извештаја ревизора дата одговарајућа референца на локацију у прилогу. У наставку је илустровано како би та референца на прилог извештају ревизора могла да изгледа:

Одговорности ревизора за ревизију финансијских извештаја

Наши циљеви су да стекнемо уверавање у разумној мери, о томе да финансијски извештаји, узети у целини, не садрже материјално значајне погрешне исказе, настале услед криминалне радње или грешке и да издамо извештај ревизора, који садржи наше мишљење. Уверавање у разумној мери је висок ниво уверавања, али није гаранција да ће ревизија спроведена у складу са ISA стандардима увек открити материјално значајне погрешне исказе када такви искази постоје. Погрешни искази могу бити последица криминалне радње или грешке и сматрају се материјално значајним ако је разумно очекивати да они, појединачно или збирно, утичу на економске одлуке корисника донете на основу ових финансијских извештаја.

Детаљнији опис наших одговорности за ревизију финансијских извештаја се налази у Прилогу X извештаја ревизора. Овај опис, који се налази у [навести број стране или другу конкретну референцу на локацију описа], представља део извештаја ревизора.

Референца на Интернет сајт одговарајућег овлашћеног тела
(видети параграфе 41(ц), 42)

A56. Параграф 41 објашњава да ревизор може да укључи референцу на опис одговорности ревизора који се налазе на сајту одговарајућег овлашћеног тела, само ако је то изричито дозвољено законом, регулативом или националним стандардима ревизије. Информације на сајту које су уграђене у извештај ревизора путем посебне референце на локацију сајта на којој се такве информације могу пронаћи могу уопштено да опишу рад ревизора или ревизију у складу са ISA, али не смеју да буду у супротности са описом који се захтева параграфима 39-40 овог стандарда. То значи да текст описа одговорности ревизора на сајту може да буде детаљнији, или може да се бави додатним питањима у вези ревизије финансијских извештаја, под условом да такве формулације одражавају питања која су обрађена у параграфима 39-40 и да нису у супротности са њима.

A57. Одговарајуће овлашћено тело може да буде доносилац националних стандарда ревизије, регулаторно или надзорно тело. Такве организације су у позицији да обезбеде тачност, потпуност и континуирану доступност стандардизованих информација. Не би било примерено да ревизор има такав сајт. У наставку је дата илустрација како би таква референца могла да изгледа у извештају ревизора:

Одговорности ревизора за ревизију финансијских извештаја

Наши циљеви су да стекнемо уверавање, у разумној мери, о томе да финансијски извештаји, узети у целини, не садрже материјално значајне погрешне исказе, настале услед криминалне радње или грешке и да издамо извештај ревизора, који садржи наше мишљење. Уверавање у разумној мери је висок ниво уверавања, али није гаранција да ће ревизија спроведена у складу са ISA стандардима увек открити материјално значајне погрешне исказе када такви искази постоје. Погрешни искази могу бити последица криминалне радње или грешке и сматрају се материјално значајним ако је разумно очекивати да они, појединачно или збирно, утичу на економске одлуке корисника донете на основу ових финансијских извештаја.

Детаљнији опис наших одговорности за ревизију финансијских извештаја се налази на Интернет страници (*организације*) на адреси: (*адреса сајта*). Овај опис представља део извештаја ревизора. Друге одговорности у вези са извештајем (видети параграфе 43-45)

A58. У неким правним системима, ревизор поред одговорности у складу са ISA стандардима, може имати додатне одговорности у вези са извештавањем о другим питањима. На пример, од ревизора се може захтевати да извести о одређеним питањима на које наиђе приликом вршења ревизије финансијских извештаја. Алтернативно, од ревизора се може тражити да спроведе додатне

специфичне поступке и извести о њима, или да изрази мишљење о специфичним питањима, као што је адекватност рачуноводствених књига и евиденција, интерна контрола над финансијским извештајима или друге информације. Стандарди ревизије у одређеним правним системима често садрже смернице о одговорностима ревизора у вези са специфичним додатним одговорностима извештавања у тим правним системима или земљама.

A59. У неким случајевима, закони или прописи могу садржати захтев или дозволу да ревизор извести о овим питањима као део ревизорског извештаја о финансијским извештајима. У другим случајевима, од ревизора се може захтевати или му се дозвољава да о овим питањима сачини одвојен извештај.

A60. Параграфи 43-45 овог стандарда дозвољавају комбиновану презентацију других одговорности у вези са извештавањем, и одговорности ревизора у складу са ISA стандардима само када се односе на исте теме и када текст извештаја ревизора прави јасну разлику између других одговорности извештавања од оних у складу са ISA стандардима. Услед тако јасне диференцијације може бити неопходно да се у извештају ревизора наведе референца на извор одговорности извештавања и да се наведе да такве су одговорности додатне у односу на оне које се захтевају у складу са ISA стандардима. У супротном, друге одговорности извештавања треба да буду обрађене у посебном одељку у извештају ревизора са насловом “Извештај о другим законским и регулаторним захтевима”, или на неки други начин који је у складу са садржајем овог одељка. У таквим случајевима, параграф 44 захтева да ревизор наведе одговорности у вези са извештавањем у складу са ISA стандардима у одељку под насловом “Извештај о ревизији финансијских извештаја.”

Име партнера у ангажовању (видети параграф 46)

A61. Стандард ISQC ¹ захтева да фирма успостави политике и процедуре да се пружи разумно уверавање да се ангажовања обавља у складу са професионалним стандардима и важећим законским и регулаторним захтевима. Без обзира на ове захтеве из ISQC 1, навођење имена партнера у ангажовању у извештају ревизора има за циљ да обезбеди додатну транспарентност корисницима ревизоровог извештаја о финансијским извештајима котираних ентитета.

A62. Законом, регулативом или националним стандардима ревизије може да се захтева да у извештају ревизора буду наведено име одговорног партнера у ангажовању и за друге ревизију поред ревизија финансијских извештаја котираних ентитета. Од ревизора такође може да се захтева законом, регулативом или националним стандардима ревизије, или он може сам да одлучи да укључи додатне информације осим имена партнера у ангажовању у извештају ревизора да би прецизније идентификовано партнера у ангажовању, а то може, на пример, да буде број лиценце партнера у ангажовању који је релевантан за правни систем у коме ревизор обавља професионалну праксу.

A63. У ретким случајевима, ревизор може да идентификује неке информације или да буде изложен искуствима која указују на вероватноћу да постоји опасност да, ако се јавно објави идентитет партнера у ангажовању, то може да доведе до физичке повреде партнера у ангажовању, других чланова тима који ради на ангажовању или других уско повезаних појединаца. Међутим, таква претња не укључује, на пример, претњу по основу законске одговорности или правних, регулаторних или професионалних санкција. Разговори са лицима овлашћеним за управљање о околностима које могу довести до физичких повреда могу да пруже додатне информације о вероватноћи или озбиљности значајне претње по личну безбедност. Закон, регулатива или национални стандарди ревизије могу да садрже додатне захтеве који су релевантни за утврђивање да ли обелодањивање имена партнера у ангажовању може да се изостави.

Потпис ревизора (видети параграф 47)

A64. У потпису ревизора се, у зависности од одређеног правног система наводи име ревизорске фирме, име ревизора или обоје. У одређеним правним системима, поред потписа ревизора, захтева се да ревизор наведе професионално рачуноводствено звање или чињеницу да је ревизор или фирма призната од одговарајућег тела које врши лиценцирање у том правном систему.

A65. У неким случајевима, законом или регулативом може да буде дозвољена примена електронског потписа у ревизоровом извештају.

Датум ревизорског извештаја (видети параграф 49)

A66. Датум извештаја ревизора пружа информацију корисницима да је ревизор разматрао ефекте догађаја и трансакција које је уочио и који су настали до тог датума. Ревизорова одговорност у вези догађаја и трансакција који су наступили након датума извештаја је објашњена у ISA 560.

A67. Будући да ревизор даје мишљење о финансијским извештајима и да за финансијске извештаје одговорност сноси руководство, ревизор не може да закључи да је прибављено довољно адекватних ревизијских доказа све док не прибави доказе да су сви извештаји и обелодањивања која чине финансијске извештаје, припремљени и да је руководство за њих прихватило одговорност.

A68. у неким правним системима, закон или регулатива идентификује појединце или тела (на пример, директоре) који су одговорни за потврђивање да су сви извештаји и обелодањивања којачине финансијске извештаје припремљени, и прописују неопходан процес одобравања. у таквим случајевима, прибавља се доказ о датом одобрењу пре датирања извештаја о финансијским извештајима. у другим правним системима, процес одобравања није прописан законом или регулативом. у таквим случајевима, поступци које ентитет користи за припрему и финализирање својих финансијских извештаја са становишта руководства или управљачке структуре се разматрају са циљем идентификовања појединаца или тела који имају надлежност потврђивања да су сви извештаји који чине финансијске извештаје, укључујући повезане напомене, заиста припремљени. у неким случајевима, законом или регулативом се идентификује одређени тренутак у процесу финансијског извештавања у коме се очекује да је ревизија завршена.

A69. У неким правним системима, пре јавног објављивања финансијских извештаја захтева се коначно одобравање од стране акционара. У овим правним системима, коначно одобрење од стране акционара није услов да ревизор закључи да је прикупљено довољно адекватних ревизијских доказа. Датум одобравања финансијских извештаја за сврхе ISA је датум на који надлежна лица утврде да су сви извештаји и обелодањивања којачине финансијске извештаје припремљени и да су надлежна лица да за њих преузела одговорност.

Извештај ревизора прописан законом или регулативом
(видети параграф 50)

A42. ISA 200 објашњава да се од ревизора може захтевати да, поред захтева ISA, испуни додатне правне и законске захтеве. Када се разлике између правних и законских захтева и Међународних стандарда ревизије односе само на формат и изразе ревизоровог извештаја захтеви у параграфу 50(а)-(о) постављају минимум елемената који треба да буду укључени у извештај ревизора да би се омогућило позивање на Међународне стандарде ревизије. У таквим околностима, захтеви у параграфима 21-49, који нису укључени у параграфу 50(а)-(о) не треба да се примењују, укључујући, на пример, захтеви који се тичу редоследа одељака Мишљење и Основа за мишљење.

A71. Ако специфични захтеви одређеног правног система нису у супротности са ISA стандардима, распоред садржаја и фразе које захтевају параграфи 21-49 овог стандарда помажу корисницима извештаја ревизора да лакше препознају извештај ревизора као извештај ревизије која је спроведена у складу са ISA стандардима.

Информације које захтева ISA 701 (видети параграф 50(х))

A72. Законом или регулативом може да се захтева од ревизора да достави додатне информације о обављеној ревизији, што може да укључује информације које су у складу са циљевима ISA 701, или може да прописује природу и обим комуникације о таквим питањима.

A73. ISA стандарди не замењују закон или регулативу којома се уређује ревизија финансијских извештаја. Када је ISA 701 применљив, може да се наведе референца на ISA стандарде у извештају ревизора ако, када се примењује закон или регулатива, одељак који се захтева параграфом 50 (х) овог стандарда није у супротности са захтевима који се тичу извештавања из ISA 701. У таквим околностима, ревизор ће можда морати да прилагоди одређене аспекте саопштавања кључних питања ревизије у извештају ревизора што се захтева стандардом ISA 701, на пример:

- Модификовањем наслова “Кључна ревизијска питања”, ако закон или регулатива прописују посебан наслов;
- Навођењем објашњења зашто су дате информације које захтевају закон или регулатива у

извештају ревизора, на пример тако што ће се навести референца на релевантан закон или регулативу и описати како се те информације односе према кључним ревизијским питањима;

- Када закон или регулатива прописују природу и обим описа, допуњавањем прописаних података како би се постигао општи опис сваког кључног ревизијског питања које је у складу са захтевом из параграфа 13, стандарда ISA 701.

A74. ISA 210 се бави околностима у којима закон или прописи релевантног правног система прописују текст извештаја ревизора који се значајно разликује од оног одређеног захтевима Међународних стандарда ревизије који се посебно односе на мишљење ревизора. У таквим околностима, ISA 210 од ревизора захтева да изврши процену:

(а) Да ли корисници могу погрешно разумети уверавања добијена на основу извршене ревизије финансијских извештаја, и ако је тако

(б) Да ли би додатним објашњењем у извештају ревизора могао да се избегне могући неспоразум. Уколико ревизор закључи да додатним објашњењем у извештају ревизора не може да се избегне могући неспоразум, ISA 210 од ревизора захтева да не прихвати ревизијско ангажовање, осим уколико то није прописано законом или прописима. У складу са ISA 210, ревизија извршена у складу са таквим законом или прописима није у складу са ISA. Сходно томе, ревизор се у свом извештају не позива на ревизију која је извршена у складу са Међународним стандардима ревизије.

Разматрања специфична за ентитете јавног сектора

A75. Ревизори ентитета у јавном сектору такође могу имати могућност да у складу са законом или регулативом јавно извештавају о одређеним питањима, било у извештају ревизора или у допунском извештају, који могу да садрже информације које су у складу са циљевима ISA 701. У таквим околностима, ревизор ће можда морати да прилагоди одређене аспекте саопштавања кључних ревизијских питања у извештају ревизора које захтева ISA 701 или да наведе референцу у извештају ревизора којом упућује на опис питања у допунском извештају.

Извештај ревизора у вези са ревизијом која је спроведена и

у складу са ревизијским стандардима одређеног правног система и са Међународним стандардима ревизије (видети параграф 44)

A76. Ревизор у свом извештају може навести да је ревизија извршена у складу са Међународним стандардима ревизије, као и у складу са националним ревизијским стандардима, у случајевима када је ревизор остварио усклађеност са релевантним националним ревизијским стандардима, али и усклађеност са свим Међународним стандардима ревизије који су релевантни за ревизију.

A77. Није примерено позивање на Међународне стандарде ревизије, нити на националне ревизијске стандарде, у случају да постоји конфликт између захтева Међународних стандарда ревизије и захтева националних ревизијских стандарда који би навели ревизора да формира другачије мишљење или не укључи Пасус којим се скреће пажња на неко питање или пасус Остала питања, а што би у датим околностима, захтевали Међународни стандарди ревизије. У таквој ситуацији, извештај ревизора се може позивати само на стандарде ревизије (било да су у питању Међународни стандарди ревизије или национални стандарди ревизије) у складу са којима је припремљен извештај ревизора.

Додатне информације презентоване са финансијским извештајима

(видети параграфе 53-54)

A78. У неким околностима, ентитет може бити у обавези у складу са законом, регулативом или стандардима, или може добровољно изабрати да, заједно са финансијским извештајима, представи додатне информације које нису обавезне у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања. На пример, додатне информације могу бити приказане како би се унапредило корисничко разумевање применљивог оквира финансијског извештавања или пружио додатно објашњење конкретних ставки у финансијском извештају. Те информације су обично приказане или у додатним прегледима или додатним напоменама.

A79. У параграфу 53 овог стандарда наведено је да мишљење ревизора обухвата додатне информације које су саставни део финансијских извештаја због своје природе и начина на који су презентоване. Ова процена је предмет професионалног просуђивања. На пример:

- Када напомене у финансијским извештајима обухватају објашњење или усаглашавање у ком степену су финансијски извештаји усклађени са другим оквиром финансијског извештавања, ревизор може сматрати да су у питању допуњујуће информације које се не могу јасно одвојити од

финансијских извештаја. Мишљење ревизора би такође обухватило додатне напомене или додатне прегледе који су референцама повезани са финансијским извештајима.

- Када је додатни биланс успеха који обелодањује посебне ставке расхода обелодањен као посебан документ укључен као прилог уз финансијске извештаје, ревизор може да сматра да је то додатна информација које може јасно да се издвоји од финансијских извештаја.

A80. Додатне информације које су обухваћене мишљењем ревизора се не морају посебно помињати у извештају ревизора, у случајевима када је позивање на напомене у опису извештаја који чине финансијске извештаје у извештају ревизора довољно.

A81. Закон или регулатива не мора захтевати да додатне информације буду обухваћене ревизијом, а руководство може одлучити да тражи од ревизора да не укључи додатне информације у делокруг ревизије финансијских извештаја.

A82. Ревизорова процена да ли су додатне информације, које нису обухваћене ревизијом, презентоване тако да се може тумачити да су обухваћене мишљењем ревизора укључује, на пример, начин на који је та информација презентована у односу на финансијске извештаје и остале додатне информације које су обухваћене ревизијом и да ли је јасно назначене да “нису обухваћене ревизијом”.

A83. Руководство може променити начин презентације додатних информација које нису обухваћене ревизијом како би се избегло погрешно тумачење да су обухваћене мишљењем ревизора, тако што ће на пример:

- Уклонити унакрсна повезивања између финансијских извештаја и додатних прегледа и додатних напомена које нису обухваћене ревизијом, тако да се успостави довољно јасно разграничење између информација које су обухваћене ревизијом и оних које нису обухваћене ревизијом.
- Поставити додатне информација које нису обухваћене ревизијом ван финансијских извештаја или, уколико то није могуће у датим околностима, поставити све напомене које нису обухваћене ревизијом на крају обавезних напомена уз финансијске извештаје и јасно их обележити да нису обухваћене ревизијом. Уколико напомене које нису обухваћене ревизијом помешане са онима које јесу, то може довести до погрешног закључка да су и оне биле предмет ревизије.

A84. Чињеница да није вршена ревизија додатних информација не ослобађа ревизора обавеза које нису обухваћене ревизијом складу са захтевима ISA 720 (ревидиран).

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

¹SA 705, *Модификације мишљења у извештају независног ревизора*

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

¹SA 800 (ревидиран), *Специјална разматрања – ревизије финансијских извештаја припремљених у складу са оквирима специјалне намене*

¹SA 805 (ревидиран), *Специјална разматрања – ревизије појединачних финансијских извештаја и посебних елемената, рачуна или ставки финансијског извештаја*

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

¹параграфи 25-26 односе се на фразе које се користе да би се изразило ово мишљење у случају оквира фер презентације и оквира за усклађивање.

¹SA 200, параграф 13(ф) одређује садржај финансијских извештаја.

¹SA 200, параграф 11.

Параграфи 25-26 садрже фразе које се користе за изражавање овог мишљења када се користи оквир фер презентације, односно оквир усклађености.

¹SA 330, *Ревизорски одговор на процењене ризике*, параграф 26.

¹SA 450, *Процена погрешних исказа идентификованих током ревизије*, параграф 11.

ISA 570 (ревидиран), *Сталност пословања*, параграфи 21-23

ISA 700 (ревидиран), *Одговорности ревизора у вези са осталим информацијама*

ISA 570 (ревидиран), параграф 2

ISA 320, Материјалност у планирању и спровођењу ревизије, параграф 2

^специјална разматрања – ревизија финансијских извештаја групе (укључујући рад ревизора компоненте)

ISA 701, параграфи 11-16

ISA 260 (ревидиран), *Комуникација са лицима овлашћеним за управљање*, Прилог 2.

ISA 540, *Ревизија рачуноводствених процена, укључујући рачуноводствену процену фер вредности и повезана обелодањивања*, параграф 21.

^на пример, у Међународним стандардима финансијског извештавања (IFRS) наведено је да фер презентација захтева верно представљање ефеката трансакција, других догађаја и околности у складу са дефиницијама и критеријумима за признавање имовине, обавеза, прихода и расхода.

^видети ISA 200, параграф 13(а)

^на пример, IFRS захтева од ентитета да изврши додатна обелодањивања када усклађеност са специфичним захтевима IFRS није довољна да омогући корисницима да разумеју утицај одређених трансакција, других догађаја и околности на финансијску позицију ентитета и његове финансијске перформансе (Међународни рачуноводствени стандард 1, Презентација финансијских извештаја, параграф 17 (ц)).

ISA 200, параграфи А4-А5.

ISA 210, *Договарање услова ревизијског ангажовања*, параграф 6 (а).

ISA 210, параграф 18.

ISA 210, параграф А16

ISA 600, параграф А37

ISA 600, параграфи 19-20

ISA 210, параграфи 9 и А22

ISA 210, параграф 10

ISA 210, параграф А25

ISA 200, параграф 13 (j).

ISA 210, параграф 6(б)(i)-(ii)

ISA 315 (ревидиран), *Идентификовање и процена ризика материјално погрешних исказа путем разумевања ентитета и његовог окружења*, параграф 4(ц)

ISQC 1, *Контрола квалитета фирми које врше ревизију, преглед финансијских информација, друга ангажовања на основу којих се пружа уверавање и сродне услуге*, параграф 32

ISA 560, *Накнадни догађаји*, параграфи 10-17

ISA 200, параграф А57.

ISA 210, параграф 21

ISA 200, параграф А58.