

МЕЂУНАРОДНИ СТАНДАРД РЕВИЗИЈЕ 805 (ревидиран) СПЕЦИЈАЛНА РАЗМАТРАЊА – РЕВИЗИЈЕ ПОЈЕДИНАЧНИХ ФИНАНСИЈСКИХ ИЗВЕШТАЈА И ПОСЕБНИХ ЕЛЕМЕНАТА, РАЧУНА ИЛИ СТАВКИ ФИНАНСИЈСКОГ ИЗВЕШТАЈА

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

САДРЖАЈ

Параграф

Увод

Делокруг овог ISA 1–3
Датум ступања на снагу 4

Циљ 5
Дефиниције 6

Захтеви

Разматрања приликом прихватања ангажовања 7–9
Разматрања приликом планирања и спровођења ревизије 10
Формирање мишљења и разматрања приликом извештавања 11–17

Примена и остала објашњења

Делокруг овог ISA A1–A4
Разматрања приликом прихватања ангажовања A5–A9
Разматрања приликом планирања и спровођења ревизије A10–A15
Формирање мишљења и разматрања приликом извештавања A16–A28

Прилог 1: Примери посебних елемената, рачуна или
ставки финансијског извештаја

Прилог 2: Илустрације извештаја ревизора
о појединачним финансијским извештајима и
посебном елементу финансијског извештаја

Међународни стандард ревизије (ISA) 805 (ревидиран), *Специјална разматрања – ревизије појединачних финансијских извештаја и посебних елемената, рачуна или ставки финансијског извештаја* треба тумачити у складу са ISA 200, *Опти циљеви независног ревизора и спровођење ревизије у складу са међународним стандардима ревизије.*

Увод

Делокруг овог ISA

1. Међународни стандарди ревизије (ISA) 100-700 се примењују на ревизију финансијских извештаја и прилагођавају се датим околностима, када се примењују на ревизије других историјских финансијских информација. Овај ISA се бави специјалним разматрањима у примени Међународних стандарда ревизије на ревизију појединачних финансијских извештаја или посебних елемената, рачуна или ставки финансијског извештаја. Уколико је финансијски извештај припремљен у складу са оквиром специјалне намене, у ревизији се такође примењује ISA 800 (ревидиран) (видети параграфе A1-A4)

2. Овај ISA се не односи на извештај ревизора компоненте који је објављен као резултат рада извршеног на финансијским информацијама компоненте на захтев тима који ради на ангажовању на нивоу групе а за потребе ревизије финансијских извештаја групе (видети ISA 600)

3. Овај ISA не поништава захтеве осталих ISA; нити се бави свим специјалним разматрањима која могу бити релевантна у околностима ангажовања.

Датум ступања на снагу

4. Овај ISA важи за ревизије појединачних финансијских извештаја или посебних елемената, рачуна или ставки за периоде који се завршавају 15. децембра 2016. године или касније. У случају ревизије појединачних финансијских извештаја или посебних елемената, рачуна или ставки финансијског извештаја на одређени датум, овај ISA се примењује за те информације од 14. децембра 2010. године или касније.

Циљ

5. Приликом примене Међународних стандарда ревизије у ревизији појединачних финансијских извештаја, или посебних елемената, рачуна или ставки финансијског извештаја, циљ ревизора је да на адекватан начин обради посебна разматрања која су значајна за:

- (а) Прихватање ангажовања;
- (б) Планирање и спровођење ангажовања; и
- (ц) Формирање мишљења и извештавање о појединачним финансијским извештајима, или посебним елементима, рачунима или ставкама финансијског извештаја.

Дефиниције

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

- (а) Елемент финансијског извештаја или елемент је “елемент, рачун или ставка финансијског извештаја;”
- (б) Међународни стандарди финансијског извештавања су Међународни стандарди финансијског извештавања (IFRS) које објављује Одбор за Међународне рачуноводствене стандарде; и
- (ц) Појединачни финансијски извештај или посебни елемент финансијског извештаја укључујући и повезана обелодањивања. Повезана обелодањивања обично садрже објашњења и остале описне информације, релевантне за финансијски извештај или елемент. (видети параграф А2)

Захтеви

Разматрања приликом прихватања ангажовања

Примена ISA

7. ISA 200 захтева од ревизора да поступа у складу са свим Међународним стандардима ревизије (ISA) који су релевантни за ревизију. У случају ревизије појединачног финансијског извештаја или посебног елемента финансијског извештаја, овај захтев се примењује без обзира да ли је ревизор такође ангажован да врши ревизију комплетног сета финансијских извештаја ентитета. Уколико ревизор није ангажован да врши ревизију сета финансијских извештаја, ревизор треба да утврди да ли је ревизија појединачног финансијског извештаја или посебног елемента финансијског извештаја у складу са применљивим ISA. (видети параграфе А5-А6)

Прихватљивост оквира финансијског извештавања

8. ISA 210 захтева од ревизора да утврди прихватљивост оквира финансијског извештавања примењеног у припреми финансијских извештаја. Приликом ревизије појединачних финансијских извештаја или посебног елемента финансијског извештаја, то укључује разматрање да ли ће примена оквира финансијског извештавања резултирати презентацијом која пружа адекватна обелодањивања да би корисници могли да разумеју информације дате у финансијском извештају или елементу. (видети параграф А7)

Форма мишљења

9. ISA 200 захтева да договорени услови ревизијског ангажовања обухватају очекивану форму свих извештаја које објављује ревизор. У случају ревизије појединачних финансијских извештаја или посебних елемената финансијског извештаја, ревизор треба да размотри да ли је очекивана форма извештаја прикладна датим околностима. (видети параграфе А8-А9)

Разматрања приликом планирања и спровођења ревизије

10. У ISA 200 се наводи да су ISA писани у контексту ревизије финансијских извештаја; њих треба прилагодити по потреби у околностима када се примењују у ревизији историјских финансијских информација. Приликом планирања и спровођења ревизије појединачних финансијских извештаја или посебних елемената финансијског извештаја, ревизор треба да прилагоди све ISA који су релевантни за ревизију у околностима датог ангажовања. (видети параграфе А10-А15)

Формирање мишљења и разматрања приликом извештавања

11. Приликом формирања мишљења и извештавања о појединачним финансијским извештајима, или посебним елементима финансијског извештаја, ревизор примењује захтеве из ISA 700 (ревидиран)¹¹ и када је то применљиво, ISA 800 (ревидиран), прилагођава их по потреби околностима ангажовања. (видети параграфе А16-А22)

*Извештавање о сету финансијских извештаја
и о појединачним финансијским извештајима
или посебном елементу тих финансијских извештаја*

12. Уколико ревизор прихвати ангажовање да извештава о појединачном финансијском извештају или посебном елементу тог финансијског извештаја упоредо са ангажовањем на ревизији комплетног сета финансијских извештаја, ревизор треба да изнесе посебно мишљење за свако ангажовање.

13. Ревидирани појединачни финансијски извештај или ревидирани посебни елемент тог финансијског извештаја могу бити објављени заједно са ревидираним сетом финансијских извештаја. Уколико ревизор закључи да презентација појединачног финансијског извештаја или посебног елемента тог финансијског извештаја није довољно издвојива од комплетног сета финансијских извештаја, ревизор тражи од руководства да реши ову ситуацију. У складу са параграфима 15 и 16, ревизор такође треба да одвоји мишљење о појединачном финансијском извештају или посебном елементу тог финансијског извештаја од мишљења о комплетном сету финансијских извештаја. Ревизор неће објавити извештај који садржи мишљење о појединачном финансијском извештају или посебном елементу тог финансијског извештаја уколико није задовољан одвајањем.

Разматрање импликација одређених питања у ревизоровом извештају

о комплетном сету финансијских извештаја ентитета

за ревизију појединачног финансијског извештаја или посебног елемента финансијског извештаја и за извештај ревизора о томе

14. Уколико извештај ревизора о сету финансијских извештаја укључује

(а) Модификовано мишљење у складу са ISA 705 (ревидиран);

(б) Пасус којим се скреће пажња или пасус који се бави осталим питањима у складу са ISA 706 (ревидиран);

(ц) Одељак посвећен материјалној неизвесности у вези са пословањем у складу са начелом сталности, у складу са ISA 570 (ревидиран);

(д) Саопштавање кључних ревизијских питања у складу са ISA 701;

(е) Саопштење које описује некориговане материјално значајне погрешне исказе осталих информација у складу са ISA 720 (ревидиран);

ревизор разматра импликације, по потреби, које ова питања имају на ревизију појединачног финансијског извештаја или посебног елемента финансијског извештаја, и на извештај ревизора о томе. (видети параграфе А23 – А27)

Негативно мишљење или уздржавање од изражавања мишљења

у извештају ревизора о комплетном сету финансијских извештаја ентитета

15. Уколико ревизор закључи да је неопходно да изрази негативно мишљење или да се уздржи од изражавања мишљења о сету финансијских извештаја ентитета у целини, ISA 705 (ревидиран) не дозвољава да ревизор, у исти извештај ревизора, укључи немодификовано мишљење о појединачном финансијском извештају који чини део сета финансијских извештаја или о посебном елементу који чини део тог финансијског извештаја. Разлог је то што би немодификовано мишљење било у супротности са негативним мишљењем или уздржавањем од мишљења о сету финансијских извештаја ентитета у целини. (видети параграф А28)

16. Уколико ревизор закључи да је неопходно да изрази негативно мишљење или да се уздржи од изражавања мишљења о сету финансијских извештаја ентитета у целини, али у контексту посебне ревизије појединачног елемента тих финансијских извештаја, ревизор ипак сматра да је примерено да изрази немодификовано мишљење о том елементу, ревизор ће то урадити само уколико:

(а) то није забрањено законом или регулативом;

(б) је мишљење изражено у извештају ревизора који није објављен заједно са извештајем ревизора који садржи негативно мишљење или уздржавање од изражавања мишљења; и

(ц) елемент не чини значајан део комплетног сета финансијских извештаја ентитета.

17. Ревизор не изражава немодификовано мишљење о појединачном финансијском извештају из сета финансијских извештаја, уколико је ревизор изнео негативно мишљење или да се уздржао од изражавања мишљења о сету финансијских извештаја. Ово је случај чак и када извештај ревизора о појединачном финансијском извештају није објављен заједно са извештајем ревизора који садржи негативно мишљење или уздржавање од изражавања мишљења. Разлог је то што се сматра да појединачни финансијски извештај чини значајан део тих финансијских извештаја.

Примена и остала објашњења

Делокруг овог ISA (видети параграф 1, 6(ц))

A1. ISA 200 дефинише појам “историјске финансијске информације” као информације изражене у финансијским терминима које се односе на одређени ентитет и које првенствено потичу из рачуноводственог система тог ентитета, а тичу се економских догађаја који су се одиграли у претходном периоду или економских услова или околности у одређеним тренуцима у прошлости.

A2. ISA 200 дефинише појам “Финансијски извештаји” као структурисани приказ историјских финансијских информација, укључујући обелодањивања, намењен за приказивање економских ресурса или обавеза ентитета у датом временском периоду или промена насталих у неком периоду, у складу са оквиrom финансијског извештавања. Повезане напомене се обично састоје од сумарног приказа значајних рачуноводствених политика и других објашњења. Појам “финансијски извештаји” се обично односи на комплетан сет финансијских извештаја утврђен захтевима применљивог оквира финансијског извештавања, али може да се односи и на појединачни финансијски извештај. Обелодањивања обухватају објашњавајуће и описне информације, постављене на начин који је јасно одређен или на други начин дозвољен применљивим оквиrom финансијског извештавања, у телу финансијског извештаја или у напоменама или укључен кроз унакрсно референцирање. Као што је наведено у параграфу 6(ц), упућивање на појединачни финансијски извештај или специфичан елемент финансијског извештаја обухвата повезана обелодањивања.

A3. ISA су писани у контексту ревизије финансијских извештаја, они се по потреби прилагођавају околностима када се примењују у ревизији других историјских финансијских информација, као што су појединачни финансијски извештаји или посебни елементи финансијског извештаја. Овај ISA је од велике помоћи у овом смислу. (Прилог 1 даје листу примера таквих других историјских финансијских информација).

A4. Ангажовање на уверавању у разумној мери, које није ревизија историјских финансијских информација, врши се у складу са Међународним стандардом ангажовања на уверавању (ISAE) 3000 (ревидиран).

Разматрања приликом прихватања ангажовања

Примена ISA (видети параграф 7)

A5. ISA 200 захтева од ревизора да поступа у складу са (а) релевантним етичким захтевима који се тичу ангажовања на ревизији финансијских извештаја, укључујући и захтеве који се односе на независност, и (б) свим ISA који су релевантни за ревизију. Од ревизора се такође захтева да поступа у складу са свакиm захтевом ISA, осим уколико, у датим околностима, целокупан ISA није релевантан или конкретан захтев није релевантан јер је условљен, а тај услов не постоји. У изузетним околностима, ревизор може проценити да је неопходно да одступи од одређеног захтева ISA тако што ће спровести алтернативни ревизијски поступак како би се постигао циљ тог захтева.

A6. Усклађеност са захтевима ISA који се тичу ревизије појединачног финансијског извештаја или посебног елемента финансијског извештаја можда није изводљиво када ревизор није ангажован и на ревизији комплетног сета финансијских извештаја ентитета. У таквој ситуацији, ревизор често не поседује исти ниво разумевања ентитета и његовог окружења, укључујући интерну контролу, као што је то случај са ревизором који врши ревизију сета финансијских извештаја. Ревизор, такође, често нема ревизијске доказе о општем квалитету рачуноводствених евиденција или других рачуноводствених података, који се стичу приликом ревизије сета финансијских извештаја. У складу са тим, ревизору ће можда бити потребни додатни докази да поткрепе ревизијске доказе добијене из рачуноводствених евиденција. У случају ревизије посебног елемента финансијског извештаја, одређени ISA захтевају ревизијски рад који може бити несразмеран са елементом чија се ревизија врши. На пример, иако ће захтеви ISA 570 (ревидиран) вероватно бити релевантни у случају ревизије рачуна потраживања, поступање у складу са тим захтевима можда неће бити изводљиво због неопходног труда који је потребно уложити. Уколико ревизор донесе закључак да ревизија појединачног финансијског извештаја или посебног елемента финансијског извештаја у складу са ISA није изводљива, ревизор може са руководством разговарати о другој врсти ангажовања које може бити изводљивије.

Прихватљивост оквира финансијског извештавања (видети параграф 8)

A7. Појединачни финансијски извештај или посебан елемент финансијског извештаја могу бити припремљени у складу са применљивим оквиrom финансијског извештавања који се заснива на оквиру финансијског извештавања који је прописала овлашћена или призната организација за постављање стандарда за припрему сета финансијских извештаја (на пример, IFRS). Ако је то случај,

утврђивање прихватљивости оквира финансијског извештавања може обухватити разматрање да ли тај оквир садржи све захтеве оквира на којима се заснива, а који су релевантни за презентацију појединачног финансијског извештаја или посебног елемента финансијског извештаја, којим се обезбеђују адекватна обелодањивања.

Форма мишљења (видети параграф 9)

A8. Форма мишљења које износи ревизор зависи од применљивог оквира финансијског извештавања и свих применљивих закона и регулативе. У складу са ISA 700 (ревидиран):

(a) 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, употреби неку од следећих фраза:

(i) Финансијски извештаји истинито и објективно приказују, по свим материјално значајним аспектима..... у складу са (применљиви оквир финансијског извештавања); или

(ii) Финансијски извештају дају истинит и објективан приказ у складу са (применљиви оквир финансијског извештавања).

(б) Приликом изражавања немодификованог мишљења о финансијским извештајима припремљеним у складу са оквиром усклађености, ревизор изражава мишљење да су финансијски извештаји припремљени по свим материјално значајним аспектима у складу са (применљиви оквир финансијског извештавања).

A9. У случају појединачног финансијског извештаја или посебног елемента финансијског извештаја, применљиви оквир финансијског извештавања се можда неће директно бавити презентацијом финансијског извештаја или посебног елемента финансијских извештаја. Ово може бити случај када се применљиви оквир финансијског извештавања заснива на оквиру финансијског извештавања који прописује овлашћена или призната организација за прописивање стандарда за припрему сета финансијских извештаја (на пример, IFRS). Ревизор зато разматра да ли је очекивана форма мишљења подесна у контексту применљивог оквира финансијског извештавања. Фактори који могу утицати на ревизорово разматрања да ли користити изразе “истинито и објективно приказују, по свим материјалним аспектима,” или “дају истинит и објективан приказ” у мишљењу ревизора су:

- Да ли је применљиви оквир финансијског извештавања експлицитно или имплицитно ограничен на припрему сета финансијских извештаја.

- Да ли је појединачни финансијски извештај или посебни елемент финансијског извештаја:

- У потпуности усклађен са сваки од захтева оквира који је релевантан за одређени финансијски извештај или конкретан елемент, а презентација тог финансијског извештаја или посебног елемента финансијског извештаја укључује и повезана обелодањивања.

- Уколико је неопходно да се постигне фер презентација, пружа обелодањивања која превазилазе оно што прописује оквир или, у изузетним околностима, представљају одступање од захтева оквира.

Ревизорова одлука у вези са очекиваном формом мишљења је питање професионалног расуђивања.

Такође, може бити под утицајем тога да ли је коришћење изрза “истинито и објективно приказују, по свим материјалним аспектима,” или “дају истинит и објективан приказ” у ревизоровом мишљењу о појединачном финансијском извештају или посебном елементу финансијског извештаја које је припремљено у складу са оквиром фер презентације, опште прихваћено у одређеном правном систему.

Разматрања приликом планирања и спровођења ревизије

(видети параграф 10)

A10. Релевантност сваког ISA захтева посебно разматрање. Чак и уколико је само посебан елемент финансијског извештаја предмет ревизије, ISA као што су ISA 240, ISA 55⁰ и ISA 570 (ревидиран) су, у принципу, значајни. То је зато што овај елемент може бити погрешно исказан као последица криминалне радње, ефекта трансакција између повезаних страна, или неправилне примене начела сталности пословања као рачуноводствене основе према применљивом оквиру финансијског извештавања.

A11. ISA 260 (ревидиран) захтева од ревизора да одреди адекватно лице (лица) и управљачкој структури ентитета са којим ће комуницирати. У ISA 260 (ревидиран) је наведено да, у неким случајевима, сви који су овлашћени за управљање ентитетом учествују у руковођењу ентитетом, и испуњавање захтева у погледу комуникације се модификује да би се препознала та чињеница. Када ентитет такође припрема комплетан сет финансијских извештаја опште намене, она лица која су одговорна за надзор припрема финансијских извештаја специјалне намене не морају да буду иста лица овлашћена за управљање која су одговорна за надзор припрема комплетног сета финансијских

извештаја опште намене.

A12. Такође, ISA су писани у контексту ревизије финансијских извештаја; они се по потреби прилагођавају околностима када се примењују на ревизију појединачних финансијских извештаја или посебног елемента финансијског извештаја. На пример, писана изјава руководства о комплетном сету финансијских извештаја би била замењена писаном изјавом о презентацији финансијског извештаја или његовог посебног елемента у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања.

A13. Питања укључена у извештај ревизора о комплетном сету финансијских извештаја могу да имају утицај на ревизију појединачних финансијских извештаја или неког елемента финансијског извештаја (видети параграф 14). Приликом планирања и извођења ревизије појединачних финансијских извештаја или посебног елемента финансијског извештаја, која се врши заједно са ревизијом сета финансијских извештаја ентитета, ревизор може користити ревизијске доказе прикупљене у оквиру ревизије сета финансијских извештаја приликом ревизије појединачног финансијског извештаја или елемента. ISA међутим, захтевају од ревизора да планира и изврши ревизију финансијског извештаја или елемента са циљем прикупљања довољно адекватних ревизијских доказа на којима ће засновати мишљење о финансијском извештају или елементу.

A14. Појединачни финансијски извештаји који чине комплетан сет финансијских извештаја, и многи посебни елементи тих финансијских извештаја, укључујући и релевантна обелодањивања, су међусобно повезани. У складу са тим, приликом ревизије појединачног финансијског извештаја или посебног елемента финансијског извештаја, ревизор можда неће бити у могућности да разматра појединачни финансијски извештај или елемент засебно. Ревизор ће, стога, можда морати да изврши поступке у вези са повезаним ставкама како би постигао циљ ревизије.

A145. Такође, материјалност која је утврђена за појединачни финансијски извештај или посебан елемент финансијског извештаја може бити нижа у односу на материјалност која је одређена за сет финансијских извештаја; ово ће утицати на природу, време и обим ревизијских поступака и оцену неисправљених погрешних исказа.

Формирање мишљења и разматрања приликом извештавања

(видети параграф 11)

A16. ISA 700 (ревидиран) захтева од ревизора, да приликом формирања мишљења, оцени да ли финансијски извештаји пружају адекватна обелодањивања којима се омогућава корисницима да разумеју ефекат материјално значајних трансакција и догађаја на информације у финансијским извештајима. У случају појединачног финансијског извештаја или посебног елемента финансијског извештаја, важно је да финансијски извештај или елемент, у погледу захтева применљивог оквира финансијског извештавања, пружају адекватна обелодањивања која омогућавају корисницима да разумеју информације које се налазе у појединачним финансијском извештају или елементу, и ефекат материјално значајних трансакција и догађаја на информације у појединачном финансијском извештају или елементу.

A17. Прилог 2 садржи илустрације извештаја независног ревизора о појединачном финансијском извештају или посебном елементу финансијског извештаја. Остале илустрације извештаја ревизора могу бити релевантне за извештавање о појединачном финансијском извештају или посебном елементу финансијског извештаја (видети, на пример, прилоге стандарда ISA 700 (ревидиран), ISA 705 (ревидиран), ISA 570 (ревидиран), ISA 720 (ревидиран), и ISA 706 (ревидиран)).

Примена ISA 700 (ревидиран) приликом извештавања о појединачном финансијском извештају или о посебном елементу финансијског извештаја

A18. Параграф 11 овог ISA објашњава да се од ревизора захтева да примени захтеве стандарда ISA 700 (ревидиран), који се по потреби прилагођава условима ангажовања, приликом формирања мишљења и извештавања о појединачном финансијском извештају или посебном елементу финансијског извештаја. При томе, од ревизора се такође захтева да примени захтеве у вези са извештавањем из других стандарда који су по потреби прилагођени околностима ангажовања, а у томе могу да им помогну разматрања у ставовима A19-A2.

Начело сталности

A19. У зависности од применљивог оквира финансијског извештавања који се користи у припреми појединачних финансијских извештаја или посебног елемента финансијског извештаја, опис у извештају ревизора о одговорностима руководства^а које се односе на начело сталности, можда ће морати да се прилагоди ако буде потребно. Опис у извештају ревизора о одговорностима^а ревизора можда ће такође морати да се прилагоди, ако се укаже потреба, у зависности од тога како се ISA 570

(ревидиран) примењује у околностима ангажовања.

Кључна ревизијска питања

A20. ISA 700 (ревидиран) захтева да ревизор саопштава кључна питања ревизије у складу са ISA 701 за ревизију комплетних сетова финансијских извештаја опште намене котираних ентитет^a. За ревизију појединачних финансијских извештаја или посебног елемента финансијског извештаја, стандард ISA 701 се примењује само када се комуникација кључних ревизијских питања у извештају ревизора о тавким финансијским извештајима или елементима захтева законом или регулативом или ако ревизор сам одлучи да саопштава кључна питања ревизије. Када су кључна питања ревизије саопштена у извештају ревизора о појединачним финансијским извештајима или посебним елементима финансијског извештаја, ISA 701 се примењује у целини.

Остале информације

A21. ISA 720 (ревидиран) бави одговорности ревизора у вези са осталим информацијама. У контексту овог стандарда, извештаји који садрже или прате појединачне финансијске извештаје или посебне елементе финансијског извештаја – чији је циљ да пружи власницима (или сличним заинтересованим странама) информације о питањима презентованим у појединачним финансијским извештајима или посебним елементима финансијског извештаја – сматрају се годишњим извештајима за сврху стандарда ISA 720 (ревидиран). Када ревизор утврди да ентитет планира да објави такав извештај, захтеви из ISA 720 (ревидиран) примењују се на ревизију појединачних финансијских извештаја или елемента.

Име партнера у ангажовању

A22. Захтев из ISA 700 (ревидиран) да ревизор укључи име партнера у ангажовању у свом извештају такође се односи и на ревизију појединачних финансијских извештаја котираних ентитета или посебних елемената финансијских извештаја котираних ентитета. Од ревизора може да се захтева законом или регулативом да укључи име партнера у ангажовању у извештај ревизора или може сам да одлучи да то учини приликом извештавања о појединачним финансијским извештајима или о посебном елементу финансијског извештаја ентитета који нису котирани на берзи.

Извештавање о комплетном сету финансијских извештаја ентитета и о појединачном финансијском извештају или посебном елементу финансијског извештаја (видети параграф 14)

Разматрање импликација одређених питања у ревизоровом извештају о комплетном сету финансијских извештаја ентитета за ревизију појединачног финансијског извештаја или посебног елемента финансијског извештаја и за извештај ревизора о томе

A23. Параграф 14 захтева од ревизора да размотри импликације, ако их има, о одређеним питањима укљученим у извештај ревизора о комплетном сету финансијских извештаја за ревизију појединачног финансијског извештаја или посебног елемента финансијског извештаја и извештај ревизора о томе. Разматрање да ли је неко питање укључено у извештај ревизора о комплетном сету финансијских извештаја је релевантно у контексту ангажовања на извештавању о појединачном извештају или посебном елементу финансијског извештаја укључује професионално просуђивање.

A24. Фактори који могу да буду релевантни у разматрању ових импликација укључују:

- Природу питања описаних у извештају ревизора о комплетном сету финансијских извештаја и обим у ком се односи на оно што је укључено у појединачни финансијски извештај или конкретан елемент финансијског извештаја.
- Прожимајући ефекти питања описаних у извештају ревизора о комплетном сету финансијских извештаја.
- Природа и обим разлика између применљивих оквира финансијског извештавања.
- Обим разлика између периода на које се односи комплетан сет финансијских извештаја у поређењу са периодима или датумима појединачних финансијских извештаја или елемената финансијског извештаја.
- Време протекло од датума извештаја ревизора о комплетном сету финансијских извештаја.

A25. На пример, у случају када ревизор изражава квалификовано мишљење у вези са рачунима потраживања у свом извештају о комплетном сету финансијским извештаја, а појединачни финансијски извештај укључује рачуне потраживања, или се конкретан елемент финансијског извештаја односи на рачуне потраживања, постоји вероватноћа да ће постојати импликације за ревизију. Са друге стране, ако се квалификовано мишљење у извештају ревизора о комплетном сету финансијских извештаја односи на класификацију дугорочних обавеза, онда је мање вероватно да ће

постојати импликације по ревизију појединачног финансијског извештаја који је биланс успеха, или ако се конкретан елемент финансијског извештаја односи на рачуне потраживања.

A26. Кључна ревизијска питања која се саопштавају у извештају ревизора о комплетном сету финансијских извештаја могу да имају импликације по ревизију појединачног финансијског извештаја или посебног елемента финансијског извештаја. Информације у одељку Кључна ревизијска питања о томе како је неко питање обрађено у ревизији комплетног сета финансијских извештаја могу да буду корисне за ревизорову одлуку о томе како да обради одређено питање кад је релевантно за ревизију појединачног финансијског извештаја или посебног елемента финансијског извештаја.

Уношење референце у извештај ревизора о комплетном сету финансијских извештаја

A27. Чак и када одређена питања укључена у извештај ревизора о комплетном сету финансијских извештаја немају импликације по ревизију или ревизоров извештај о појединачном финансијском извештају или посебном елементу који је предмет ревизије, ревизор ипак може сматрати да је прикладно да се позове на модификацију у пасусу о осталим питањима у извештају ревизора о појединачном финансијском извештају или посебном елементу. (видети ISA 706 (ревидиран)). На пример ревизор може сматрати за прикладно да у извештај укључи референцу на појединачни финансијски извештај или конкретан елемент финансијског извештаја у одељку Материјална независност која се односи на начело сталности у извештају ревизора о комплетном сету финансијских извештаја.

Негативно мишљење или уздржавање од изражавања мишљења у извештају ревизора о комплетном сету финансијских извештаја ентитета (видети параграф 15)

A28. У извештају ревизора о комплетном сету финансијских извештаја ентитета, уздржавање од изражавања мишљења о резултатима пословања и токовима готовине, где је то релевантно, и изношење немодификованог мишљења у вези са финансијском позицијом је дозвољено јер се ревизор уздржавање од изражавања мишљења само у вези са резултатима пословања и токовима готовине, а не у погледу финансијских извештаја у целини:

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

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

¹SA 200, *Опти циљеви независног ревизора и спровођење ревизије у складу са међународним стандардима ревизије.*

¹SA 210 *Договарање услова ревизијског ангажовања*, параграф 6(а).

¹SA 210, параграф 10(е)

¹SA 200, параграф 2.

¹SA 200, параграф 13(ф), објашњава да се појам “финансијски извештаји” обично односи на комплетан сет финансијских извештаја, у складу са захтевима применљивог оквира финансијског извештавања.

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

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

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

¹SA 570 (ревидиран), *Начело сталности*, параграф 22

¹SA 701, *Саопштавање кључних ревизијских питања у извештају независног ревизора*, параграф 13

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

¹SA 705 (ревидиран), параграф 15.

¹SA 200, параграф 13(г)

¹SA 200, параграф 13(ф)

¹SA 200, параграф 2.

¹SAE 3000, *Ангажовање на уверавању које није ревизија или преглед осталих финансијских информација из претходних периода*

¹SA 200, параграфи 14, 18 и 22-23.

¹SA 200, параграф 8.

¹SA 700, параграфи 35-36.

¹SA 240, *Одговорност ревизора за разматрање криминалних радњи у ревизији финансијских извештаја.*

¹SA 550, *Повезане стране.*

ISA 260 (ревидиран), *Комуникација са лицима овлашћеним за управљање*, параграф 11

¹SA 260 (ревидиран), параграф 10(б), 13, А1 (трећа ставка), А2 и А8.

¹SA 200, параграф 2.

¹SA 700 (ревидиран), параграф 13(е).

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

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

¹SA 700 (ревидиран), параграф 30

¹SA 700 (ревидиран), paragraph 31

^{Видети} ISA 700 (ревидиран), параграфи 46 и А61-А63

¹SA 706, (ревидиран), параграфи 10-11

¹SA 510, *Прва ревизијска ангажовања-почетна стања*, параграф А8, и ISA 705 (ревидиран), параграф А16.