

(видети параграф 19)

### **Илустрација мишљења независног ревизора када тим који ради на ангажовању на нивоу групе није у могућности да прибави довољно адекватних ревизијских доказа на основу којих би могао да формира ревизијско мишљење о групи**

Напомена: У овом илустративном извештају ревизора, одељак Мишљење се налази на почетку, у складу са стандардом ISA 700 (ревидиран), а одељак Основа за мишљење је одмах после одељка Мишљење. Такође, прва и последња реченица у постојећем одељку са одговорностима ревизора су сада укључене у одељак Основа за мишљење.

За сврху овог илустративног примера извештаја ревизора, претпостављене су следеће околности:

- Ревизија комплетног сета финансијских извештаја ентитета који није котиран на берзи на основу оквира фер презентације. У питању је ревизија групе (то јест, ISA 600 је применљив).
- Консолидоване финансијске извештаје руководство ентитета је припремило у складу са IFRS стандардима (оквир опште намене).
- Услови ревизијског ангажовања одражавају опис одговорности руководства за финансијске извештаје из ISA 210.
- Тим који ради на ангажовању на нивоу групе није у могућности да прибави довољно адекватних ревизијских доказа за значајну компоненту која је рачуноводствено обухваћена методом удела (признато 15 милиона USD у извештају о финансијској позицији, који одражава укупну имовину од 60 милиона USD) због тога што тим који ради на ангажовању на нивоу групе није имао приступ рачуноводственој евиденцији, руководству или ревизору компоненте.
- Тим који ради на ангажовању на нивоу групе је прочитао финансијске извештаје компоненте од 31. децембра 20X1, који су били предмет ревизије, укључујући и извештај ревизора о томе и размотрио финансијске информације које има руководство групе, а које се односе на ту компоненту.
- По расуђивању партнера ангажовања на нивоу групе ефекат немогућности прибављања довољно адекватних ревизијских доказа у финансијским извештајима групе јесте материјалан, али не и прожимајући.
- Етички кодекс за професионалне рачуновође Одбора за међународне етичке стандарде за рачуновође садржи све релевантне етичке захтеве који се односе на ову ревизију.
- На основу прикупљених ревизијских доказа, ревизор је закључио да не постоји материјално значајна неизвесност у вези са догађајима или условима који могу да изазову значајну сумњу у вези са способношћу ентитета да настави са пословањем по начелу сталности у складу са ISA 570 (ревидиран).
- Од ревизора се не захтева, а он није донео другачију одлуку, да саопштава кључна ревизијска питања у складу са ISA 701.
- Ревизор је прибавио све остале информације до датума извештаја ревизора и није идентификовао материјално значајне погрешне исказе у осталим информацијама.
- Лица која су одговорна за надзор финансијских извештаја нису иста лица која су

одговорна за припрему финансијских извештаја.

- Поред ревизије финансијских извештаја ревизор има и друге извештајне одговорности у складу са захтевима локалног закона.

## ИЗВЕШТАЈ НЕЗАВИСНОГ РЕВИЗОРА

За акционаре компаније АБЦ [или други одговарајући адресат]

### Извештај о ревизији консолидованих финансијских извештаја<sup>а</sup>

#### Мишљење са резервом

Извршили смо ревизију консолидованих финансијских извештаја АБЦ компаније и њених зависних ентитета, који обухватају консолидовани извештај о финансијској позицији на дан 31. децембра 20X1. године и консолидовани извештај о укупном резултату, консолидовани извештај о променама на капиталу и консолидовани извештај о токовима готовине за годину која се завршава на тај дан, и напомене уз финансијске извештаје које укључују сумарни преглед значајних рачуноводствених политика.

По нашем мишљењу, осим за ефекте питања описаних у одељку Основа за мишљење са резервом, приложени консолидовани финансијски извештаји дају истинит и објективан приказ, по свим материјално значајним аспектима (или истинито и објективно приказују) финансијске позиције групе на дан 31. децембар 20X1. године и њене финансијске успешности и токова готовине за годину која се завршава на тај дан у складу са Међународним стандардима финансијског извештавања (IFRS).

#### Основа за квалификовано мишљење

Инвестиција компаније АБЦ у компанију XYZ, повезани страни ентитет стечен током године, рачуноводствено су обухваћене методом удела и воде се у износу од 15 милиона USD у консолидованом извештају о финансијској позицији на дан 31. децембар, 20X1 а учешће компаније АБЦ у нето добити у износу од 1 милиона USD компаније XYZ укључен је у консолидовани извештај о укупном резултату за годину завршену на тај дан. Нисмо били у могућности да прибавимо довољно адекватних ревизијских доказа о књиговодственој вредности инвестиције компаније АБЦ у компанију XYZ на дан 31. децембар 20X1 и о учешћу компаније АБЦ у нето добитку компаније XYZ за ову годину будући да нам није био омогућен приступ финансијским информацијама, руководству и ревизорима компаније XYZ. Сходно томе, нисмо били у могућности да утврдимо да ли су неопходне корекције ових износа.

Ревизију смо извршили у складу са Међународним стандардима ревизије (ISA). Наше одговорности у складу са тим стандардима су детаљније описане у одељку извештаја који је насловљен *Одговорности ревизора за ревизију финансијских извештаја*. Ми смо независни у односу на групу у складу са етичким захтевима који су релевантни за нашу ревизију финансијских извештаја у (правни систем), и испунили смо наше друге етичке одговорности у складу са овим захтевима. Сматрамо да су ревизијски докази које смо прибавили довољни и адекватни да нам пруже основу за наше квалификовано мишљење.

#### Остале информације [или други наслов, по потреби, као што је „Информације које се не односе на финансијске извештаје и извештај ревизора о њима“]

*[Извештавање у складу са захтевима који се тичу извештавања из стандарда ISA 720 (ревидиран) – видети Пример 6 у Прилогу 2 стандарда ISA 720 (ревидиран). Последњи параграф у одељку посвећеном осталим информацијама у Примеру 6 треба да се прилагоди како би садржао опис конкретних питања које је узроковало мишљење са резервом и које утиче на остале информације.]*

#### Одговорност руководства и лица овлашћених за управљање за финансијске извештаје<sup>е</sup>

*[Извештавање у складу са ISA 700 (ревидиран) – видети Пример 2 у ISA 700 (ревидиран)]*

#### Одговорност ревизора за ревизију консолидованих финансијских извештаја

*[Извештавање у складу са ISA 700 (ревидиран) – видети Пример 2 у ISA 700 (ревидиран). Последња два параграфа која су применљива само за ревизије котираних ентитета не би била укључена.]*

## **Извештај о другим законским и регулаторним захтевима**

*[Извештавање у складу са ISA 700 (ревидиран) – видети Пример 2 у ISA 700 (ревидиран).]*

*[Потпис у име ревизорске фирме, име и презиме ревизора, или обоје, у складу са захтевима правног система]*

*[Адреса ревизора]*

*[Датум]*

Уколико, по расуђивању партнера ангажовања на нивоу групе немогућност прибављања довољно адекватних ревизијских доказа има материјални и прожимајући ефекат, онда партнер ангажовања на нивоу групе треба да се уздржи од изражавања мишљења у складу са ISA 705 (ревидиран).

## **Прилог 2**

(видети параграф A23)

### **Примери питања на основу којих тим који ради на ангажовању на нивоу групе стиче разумевање**

Наведени примери покривају широк спектар питања; међутим, нису сва питања значајна за свако ревизијско ангажовање на нивоу групе, а листа примера није обавезно и коначна.

Контроле на нивоу групе

1. Контроле на нивоу групе могу подразумевати комбинацију следећег:

- Редовне састанке између групе и руководства компоненте ради дискутовања на тему пословања и прегледа перформанси.
- Праћење рада компоненти и њихових финансијских резултата, укључујући редовно и рутинско извештавање које омогућава руководству групе да прати и упоређује перформансе компоненте у односу на буџете и предузимање одговарајућих мера.
- Процес процене ризика од стране руководства групе, то јест процес идентификовања, анализирања и управљања пословним ризицима, укључујући и ризике од настанка криминалних радњи који могу довести до материјално значајно погрешних исказа у финансијским извештајима групе.
- Праћење, контролу, усклађивање и елиминисање трансакција и неостварене добити унутар групе и интерних салда рачуна на нивоу групе.
- Процес надзора благовремености, процене тачности и потпуности финансијских информација добијених од компоненти.
- Централни ИТ систем који је под контролом истих општих ИТ контрола за целу групу или за њен део.
- Контролне активности у оквиру ИТ система које су заједничке за све или за неке компоненте.
- Надзор контрола, укључујући активности функције интерне ревизије и програме самопроцене.
- Доследне политике и процедуре, укључујући и упутство за финансијско извештавање групе.
- Програме који се односе на целу групу, попут кодекса понашања и програма за спречавање криминалних радњи.
- Аранжмане за додељивање овлашћења и одговорности руководству компоненте.

2. Функција интерне ревизије се може посматрати као део контрола на нивоу групе, на пример када је ова функција централизована. ISA 610<sup>0</sup> (ревидиран 2013. године) се бави проценом да ли статус функције интерне ревизије у организацији и релевантне политике и процедуре адекватно подржавају објективност интерних ревизора, ниво компетентности функције интерне ревизије и дали та функција примењује систематски и дисциплинован приступ када ревизорски тим групе очекује да користи резултате рада ове функције.

Процес консолидације

3. Разумевање тима који ради на ангажовању на нивоу групе у вези са процесом консолидације може да укључује следећа питања:

Питања која се односе на применљиви оквир финансијског извештавања:

- Обим у коме руководство компоненте разуме применљиви оквир финансијског извештавања.
- Процес идентификовања и рачуноводственог обухватања компоненти у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања.
- Процес идентификовања сегмената за сврхе извештавања о сегментима у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања.
- Процес идентификовања односа повезаних страна и трансакција са повезаним странама ради извештавања у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања.
- Рачуноводствене политике које се примењују на финансијске извештаје групе, промене у односу на политике из претходне финансијске године или промене које су последица нових или ревидираних стандарда у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања.
- Процедуре за компоненте за које је крај финансијске године различит од краја године за целу групу.

Питања која се односе на процес консолидације:

- Процеси руководства групе усмерени на стицање разумевања о рачуноводственим политикама које се користе у компонентама и, када је то применљиво, примена једнообразних рачуноводствених политика за припрему финансијских информација компоненти за финансијске извештаје групе као и идентификовање разлика у рачуноводственим политикама и кориговања тамо где су она потребна у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања. Једнообразне рачуноводствене политике представљају специфичне принципе, основе, конвенције, правила и праксе усвојене од стране групе, које се заснивају на применљивом оквиру финансијског извештавања а које компоненте користе за доследно извештавање о сличним трансакцијама. Ове политике су углавном описане у упутству за финансијско извештавање и у пакетима извештавања које креира руководство групе.
- Процеси руководства групе који обезбеђују потпуно, тачно и благовремено финансијско извештавање од стране компоненти за потребе консолидације.
- Процес превођења финансијских информација компоненти које послују у страниј валути на валуту која се користи у финансијским извештајима групе.
- Начин организовања ИТ-а за потребе консолидације, укључујући мануелне и аутоматске фазе процеса као и успостављање мануелних и програмираних контрола у различитим фазама процеса консолидације.
- Процес руководства групе који је усмерен на добијање информација о накнадним догађајима.

Питања која се односе на извршена кориговања у процесу консолидације:

- Процес евидентирања извршених кориговања у процесу консолидације укључујући припрему, одобрења и обраду сродних књижења и искуство особља одговорног за консолидацију.
- Кориговања у процесу консолидације која се захтевају применљивим оквиром финансијског извештавања.
- Пословно оправдање за догађаје и трансакције које су довеле до кориговања у процесу консолидације.
- Учесталост, природа и величина трансакција између компоненти.
- Поступци за надзор, контролу, усклађивање и елиминисање трансакција и неостварене добити унутар групе и салда рачуна унутар групе.
- Кораци предузети да би се постигла фер вредност стечених средстава и обавеза, поступци за амортизовање goodwill-а (тамо где је то применљиво) и теста умањења вредности гудвила у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања.
- Аранжмани са већинским власником или мањинским учешћима у вези са губицима које је направила компонента (на пример обавеза мањинских учешћа да надокнаде такве губитке).

## Прилог 3

(Видети параграф А30)

### **Примери услова или догађаја који могу указати на ризике материјално значајних погрешних исказа у финансијским извештајима**

Наведени примери покривају широк спектар услова или догађаја; међутим, нису сви услови или догађаји значајни за свако ревизијско ангажовање на нивоу групе, а листа примера није обавезно и коначна.

- Сложена структура групе, нарочито у случају честих стицања, отуђења или реорганизација.
- Слаба структура корпоративног управљања, убрајајући ту и процесе одлучивања који нису транспарентни.
- Одсуство контрола на нивоу групе или њихова неефикасност, укључујући неодговарајуће информације руководства групе у вези са надзором пословања и пословним резултатима компоненте.
- Компоненте које послују у страним правним системима који могу бити изложени факторима попут неуобичајених интервенција владе у областима као што су трговинска и фискална политика, рестрикције трансферу валута и дивиденди; и флукуација девизног курса.
- Пословне активности компоненти које укључују висок ризик, попут дугорочних уговора или трговања уз помоћ нових или сложених финансијских инструмената;
- Неизвесност у вези са тим које компоненте треба укључити у финансијске извештаје групе у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања, на пример, да ли ентитети специјалне намене или нетрговински ентитети постоје и да ли их је потребно укључити.
- Неуобичајени односи и трансакције између повезаних страна.
- Ранији случајеви када се у процесу консолидације показало да салдо рачуна унутар групе није био у равнотежи или није био усклађен.
- Постојање сложених трансакција које су рачуноводствено обухваћене у више од једној компоненти.
- Примена рачуноводствених политика у компонентама које се разликују од политика које се примењују у финансијским извештајима групе.
- Компоненте које имају различите датуме завршетка финансијске године, што се може користити у сврхе манипулисања временског евидентирања трансакција.
- Раније појаве неовлашћених или непотпуних корекција у процесу консолидације.
- Агресивно планирање пореза унутар групе или велике готовинске трансакције са ентитетима регистрованим у земљама са значајним пореским олакшицама.
- Честе промене ревизора ангажованих на ревизији финансијских извештаја компоненти.

### **Прилог 4**

(Видети параграф А35)

### **Примери потврде ревизора компоненте**

Следећи пример потврде не представља стандардни образац. Потврде ће варирати од једног ревизора компоненте до другог и од периода до периода.

Потврде се обично прибављају пре почетка рада на финансијским информацијама компоненте.

[Меморандум ревизора компоненте]

[Датум]

[Партнеру ангажовања на нивоу групе]

Ова изјава се даје у вези са Вашом ревизијом финансијских извештаја групе [назив матичног ентитета] за годину која се завршила [навести датум] за потребе изражавања мишљења о томе да ли финансијски извештаји групе дају истинит и објективан приказ, по свим материјалним аспектима (истинито и објективно приказују) финансијске позиције групе на дан [навести датум] и финансијске

успешности и токова готовине за годину која се завршава на тај дан у складу са [навести применљиви оквир финансијског извештавања].

Потврђујемо пријем Ваших инструкција са датумом [навести датум], које од нас захтевају да извршимо одређени рад на финансијским информацијама [назив компоненте] за годину која се завршила [навести датум].

Потврђујемо следеће:

1. Можемо да поступимо у складу са датим инструкцијама./Обавештавамо вас да нећемо бити у могућности да испунимо следеће инструкције [навести конкретне инструкције] из следећих разлога [навести конкретне разлоге].

2. Дате инструкције су нам јасне и разумљиве. /Били бисмо захвални када бисте нам појасните следеће инструкције [навести конкретне инструкције].

3. Сарађиваћемо са Вама и да обезбедити Вам приступ релевантној ревизијској документацији. Прихватамо следеће:

1. Финансијске информације које се односе на [назив компоненте] ће бити укључене у финансијске извештаје групе [назив матичног ентитета].

2. Можете сматрати неопходним да се укључите у рад који сте тражили да извршимо на финансијским информацијама које се односе на [назив компоненте] за годину која се завршила на дан [навести датум].

3. Вашу намеру да оцените и, уколико сматрате да је то одговарајуће, користите резултате нашег рада за ревизију финансијских извештаја групе [назив матичног ентитета].

У вези са радом који ћемо обавити на финансијским информацијама које се односе на [назив компоненте], [опис компоненте, на пример зависних ентитета у потпуном власништву, зависних ентитета, заједничких улагања, инвестиција које су рачуноводствено обухваћени методом удела или набавне вредности] [назив матичног ентитета], потврђујемо следеће:

1. Поседујемо разумевање [наведите релевантне етичке захтеве] које је довољно за испуњавање наших одговорности везаних за ревизију финансијских извештаја групе и радићемо у складу са њима. Посебно и у вези са [назив матичног ентитета] и осталим компонентама у групи, ми смо независни у смислу [укажите на релевантне етичке захтеве] и испуњавамо одговарајуће захтеве [укажите на правила] прописане од стране [навести регулаторно тело].

2. Поседујемо разумевање Међународних стандарда ревизије [наведите остале националне стандарде који су можда применљиви на ревизију финансијских извештаја групе] а које је довољно за испуњавање наших одговорности везаних за ревизију финансијских извештаја групе и обавићемо рад на финансијским информацијама које се односе на [назив компоненте] за годину која се завршила [навести датум] у складу са тим стандардима.

3. Поседујемо специјализоване вештине (на пример, знања о одређеној привредној грани) које су неопходне да се обави рад на финансијским информацијама одређене компоненте.

4. Поседујемо разумевање (навести применљиви оквир финансијског извештавања или упутство за финансијско извештавање групе) а које је довољно за испуњавање наших одговорности везаних за ревизију финансијских извештаја групе.

Информисаћемо Вас о евентуалним променама у вези са датим изјавама током нашег рада на финансијским информацијама [назив компоненте].

[Потпис ревизора]

[Датум]

[Адреса ревизора]

## **Прилог 5**

(Видети параграф А58)

### **Обавезна и додатна предметна питања у упутству за тим који ради на ангажовању на нивоу групе**

*Предметна питања која у складу са овим стандардом морају бити саопштена ревизору компоненте приказана су у курсиву.*

Предметна питања која су релевантна за планирање рада ревизора компоненте:

- *Од ревизора компоненте, који познаје контекст у коме ће тим који ради на ангажовању на нивоу групе користити резултате рада ревизора компоненте, тражи се да потврди своју сарадњу са тимом који ради на ангажовању на нивоу групе.*
  - *Временски распоред за завршетак ревизије.*
  - *Датуми планиране посете од стране руководства групе или тима који ради на ангажовању на нивоу групе, и датуми планираних састанака са руководством компоненте и ревизором компоненте.*
  - *Листа кључних контаката.*
  - *Рад који ревизор компоненте треба да обави, и планирано коришћење резултата тог рада и аранжмани у вези са координирањем рада у почетној фази и током ревизије, укључујући и планирану укљученост тима који ради на ангажовању на нивоу групе у рад ревизора компоненте.*
  - *Етички захтеви који су релевантни за ревизију групе а нарочито захтеви који се односе на независност, на пример када је ревизору групе законом или регулативом забрањено да користе директну помоћ интерних ревизора, релевантно је за ревизора групе да размотри да ли се та забрана односи и на ревизоре компоненте и да, у случају да је тако, то питање укључи у комуникацију са ревизорима компоненте*
  - *У случају ревизије или прегледа финансијских информација компоненте, материјалност компоненте (и, уколико је то применљиво, ниво или нивои материјалности за одређене класе трансакција, салда рачуна или обелодањивања) и праг изнад кога се погрешни искази не могу сматрати као безначајни за финансијске извештаје групе.*
  - *Листа повезаних страна коју је припремило руководство групе као и остале повезане стране о којима тим који ради на ангажовању на нивоу групе поседује сазнања и захтев да ревизор компоненте благовремено извести тим који ради на ангажовању на нивоу групе о повезаним странама које нису биле претходно идентификоване од стране руководства групе или тима који ради на ангажовању на нивоу групе.*
  - *Рад који треба обавити у вези са трансакцијама унутар групе, нереализованом добити и салдима рачуна унутар групе.*
  - *Смернице у вези са осталим законски обавезним видовима извештавања, на пример, извештавање у вези тврдњи руководства групе који се тичу ефективности интерне контроле.*
  - *Када је извесно да ће доћи до временске разлике између завршетка рада на финансијским информацијама компоненти и доношењу закључака тима који ради на ангажовању на нивоу групе у вези са финансијским извештајима групе, користе се посебна упутства за преглед накнадних догађаја. Питања која су релевантна за рад ревизора компоненте:*
  - *Налази до којих је тим који ради на ангажовању на нивоу групе дошао путем тестова, а који се тичу контролних активности система обраде који је заједнички за све или за неке компоненте, и тестови контрола које ревизор компоненте треба да спроведе.*
  - *Идентификовани значајни ризици материјално погрешних исказа у финансијским извештајима групе, настали услед криминалне радње или грешке, који су релевантни за рад ревизора компоненте и захтев да ревизор компоненте благовремено извести тим који ради на ангажовању на нивоу групе о осталим евентуалним значајним ризицима материјално погрешних исказа у финансијским извештајима групе, насталим услед криминалне радње или грешке, идентификованим у компоненти као и одговор ревизора компоненте на такве ризике.*
  - *Налази функције интерне ревизије који се заснивају на раду који је обављен на контролама компоненте или контролама које су релевантан за компоненту.*
  - *Захтев за благовременим саопштавањем ревизијског доказа прибављеног радом на финансијским информацијама компоненти а који је у супротности са ревизијским доказом на коме је тим који ради на ангажовању на нивоу групе првобитно базирао процену ризика на нивоу групе.*
  - *Писана изјава руководства компоненте о усклађености са применљивим оквиром финансијског извештавања или изјава о томе да ће разлике између рачуноводствених политика примењених на финансијске информације компоненте и политика примењених у финансијским извештајима групе бити обелодањене.*
  - *Питања које ревизор компоненте треба да документује.*
- Остале информације

Захтев да се тим који ради на ангажовању на нивоу групе благовремено извести о:

- Значајним рачуноводственим питањима, као и о питањима која се тичу финансијског извештавања и ревизије, укључујући рачуноводствене процене и повезана расуђивања.
- Питањима у вези са начелом сталности пословања компоненте.
- Питањима која се тичу судских спорова и одштетних захтева.
- Значајним недостацима у интерној контроли које је ревизор компоненте идентификовао током свог рада на финансијским информацијама компоненте и информације које указују на присуство криминалне радње.
- Захтев да се тим који ради на ангажовању у што краћем року извести о свим евентуалним значајним или необичним догађајима.
- *Захтев да се питања наведена у параграфу 41 саопште тиму који ради на ангажовању на нивоу групе након завршетка рада на финансијским информацијама компоненте.*

---

<sup>y</sup>колико се могући ефекти, по процени ревизора, сматрају материјалним и прожимајућим у односу на финансијску успешност и токове готовине ентитета, ревизор се ђжава од изражавања мишљењау складу са ISA 705 (ревидиран).

<sup>1</sup>SA 570 (ревидиран), *Начело сталности*

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

<sup>1</sup>однаслов "Извештај о консолидованим финансијским извештајима" није потребан уколико не постоји други поднаслов, у овом случају "Извештај о другим законским и регулаторним захтевима.

<sup>1</sup>SA 720 (ревидиран), *Одговорности ревизора у вези са осталим информацијама*

<sup>y</sup> овим примерима извештаја ревизора, појмови руководство и лица овлашћена за управљање можда ће морати да се замене другим појмом који је прикладан у контексту правног оквира одређеног правног система.

<sup>1</sup>SA 700 (ревидиран), *Формирање мишљења и извештавање о финансијским извештајима*

<sup>1</sup>SA 610 (ревидиран 2013. године), *Коришћење резултата рада интерне ревизије*, параграф 15.

<sup>1</sup>SA 610 (ревидиран 2013), *Коришћење резултата рада интерних ревизора*, параграф A31